

Staff

CIRCULAR 6_2015: PROCEDIMIENTO DE DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD CIVIL CON OBJETO MERCANTIL

INTRODUCCIÓN

Como ya sabemos, las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre sociedades en 2016 conforme al artículo 7.1ª) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante LIS).

La doctrina administrativa es uniforme al respecto y considera como requisitos para ser contribuyentes por el IS que tengan personalidad jurídica y objeto mercantil. Traslada lo establecido en el artículo 1669 del Código Civil (la sociedad civil tiene **personalidad jurídica** siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos) al ámbito tributario, entendiendo que esto ocurre cuando se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria, esto es mediante escritura pública o documento privado (estatutos) aportado ante la Administración tributaria a efectos de la asignación del número de identificación fiscal.

Y de acuerdo con el artículo 326 del Código de Comercio, se entiende 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. Se excluyen del ámbito mercantil las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional.

En este punto es importante señalar que las actividades, especialmente las profesionales, deben de estar bien encuadradas en el epígrafe del IAE que corresponda, y en caso de duda resulta conveniente formular una consulta vinculante para evitar posibles discrepancias interpretativas con la Administración. La Ley no establece, sin embargo, cuáles serían las consecuencias de tener actividades tanto mercantiles, como profesionales, en la misma sociedad civil.

Sentada la condición de contribuyente del IS de la sociedad civil, las distintas opciones que se deben plantear los socios son las siguientes:

- a) No tomar ninguna medida y tributar a partir del 1 de enero de 2016 por el IS. Esta opción se regula en la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS.

Staff

- b) Podrán acordar su disolución y liquidación, según la disposición transitoria decimonovena de la nueva Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), y transmitir de este modo la actividad a una o varias personas físicas (con posibilidad de constituir posteriormente una comunidad de bienes, dado que éstas están exentas de tributación en IS y todavía pueden seguir tributando en régimen de atribución de rentas del IRPF, ya que carecen de personalidad jurídica y que, además, la legislación actual no prohíbe expresamente a las Comunidades de Bienes desarrollar actividad mercantil, de momento).
- c) Transformación en otro tipo societario. No se regula ni en la Ley del IRPF, ni en la Ley del Impuesto sobre sociedades, pero sí que se contempla en la Ley 3/2009 de transformación, fusión, escisión, cesión global de activos y pasivos.

A continuación se detallan los dos primeros escenarios de actuación posibles, por ser los regulados en la normativa tributaria.

A) Si no se desea disolver la sociedad civil, ésta pasará a tributar por el Impuesto sobre sociedades a partir del 1 de enero de 2016.

En la **Disposición transitoria trigésima segunda** de la LIS, acerca de las sociedades civiles sujetas a este Impuesto, se regulan los siguientes aspectos:

- Integración de las rentas obtenidas por la sociedad civil en los períodos impositivos en que se aplicó el régimen de atribución de rentas.

La transición del régimen de atribución de rentas de las sociedades civiles al Impuesto sobre Sociedades no debe implicar, ni para las sociedades civiles ni para sus socios, que sus rentas tributen dos veces o que una renta se quede sin gravamen. Siendo así, los socios no deberán tributar por los dividendos que perciban de la sociedad civil a partir de 2016 y que procedan de beneficios del año 2015.

A tal fin, conviene determinar por parte de la sociedad civil el importe de sus fondos propios, a 31 de diciembre de 2015, para poder cuantificar el total de dichos beneficios (DT 32ª.3 LIS).

Staff

- Tributación de la distribución de los beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas. Hay dos posibles situaciones:
 - a) En el caso de que durante los años 2014 y 2015 la sociedad civil haya llevado contabilidad según el Código de Comercio, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS punto 3, indica que si posteriormente se reparten dividendos con cargo a los resultados que fueron atribuidos en ejercicios anteriores, la distribución de esos beneficios no se integrarán en la base imponible del IRPF, ni estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta por este impuesto.
 - b) En el caso de que durante los años 2014 y 2015 la sociedad civil no haya llevado una contabilidad según el Código de Comercio, la disposición transitoria trigésima segunda de la LIS punto 4, indica que en el caso de sociedades civiles distintas de las previstas en el apartado 3 anterior (no hayan llevado contabilidad), se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.
- Tributación de las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que se correspondan con reservas procedentes de los beneficios obtenidos en períodos impositivos en que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.

En este caso, cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015 y el transmitente sea contribuyente del IRPF, la renta asignada en la tributación será la diferencia entre el Valor de transmisión menos Valor de adquisición y de titularidad. 3

Staff

B) Si no se desean tributar por el IS, cabe la opción de acogerse al régimen transitorio disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles regulado en la disposición transitoria decimonovena de la LIRPF.

Procedimiento para la disolución y liquidación:

1. Adoptar el acuerdo de disolución y liquidación en los seis primeros meses del ejercicio 2016.

En este punto cabe comentar que el acuerdo de disolución es un acuerdo privado y por tanto no es necesaria la intervención de fedatario público. Como causa de disolución puede tomarse el mero consentimiento de los socios. El acuerdo de disolución de una sociedad civil se rige por las normas de la partición sucesorias previstas en el artículo 1.707 del Código Civil, de suerte que el acuerdo de disolución debe recoger el reparto de bienes. Si no hubiese acuerdo entre los socios sobre la valoración de los bienes, se acudiría a una tasación pericial.

Recordemos que la disolución no es una mera baja en el censo de obligaciones fiscales como cuando se deja de ejercer la actividad económica (comunicando la inactividad o el cese sin disolución a la AEAT mediante el modelo 036). Su extinción exige su disolución y comunicación de baja definitiva respecto de su número de identificación fiscal.

2. Realizar 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.

Señalar que para disolver la sociedad civil, ésta no debe tener deudas pendientes, ni con proveedores ni con la administración, pues si apareciesen una vez disuelta, serían los socios quienes responderían de su pago en proporción a su porcentaje de participación. Si no satisfacen tales deudas podrían ver comprometido su patrimonio personal.

Hasta la finalización del proceso de extinción, siempre que se realice en el plazo señalado anteriormente, se continuará aplicando el régimen de atribución de rentas hasta la liquidación sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del IS.

Staff

3. Una vez liquidadas las deudas, tendrá lugar el **reparto de los bienes**, si los hubiere.

Régimen fiscal de la disolución con liquidación de la sociedad civil:

- Los socios tributarán en el IRPF, IS o IRNR sólo en el momento de la liquidación cuando perciban créditos o dinero, y si se tratase de otros elementos adquiridos su tributación se difiere al momento en que se transmitan los demás elementos que le hayan adjudicado.

Valoración de los bienes:

Resultado = Valor de adquisición + Valor de titularidad acciones o participaciones + Deudas adjudicadas - Créditos y dinero adjudicados

- a) Si el **Resultado** es inferior a 0, su importe se considera renta o ganancia patrimonial y el resto de elementos de activo adjudicados distintos de los créditos o dinero, tendrán valor de adquisición 0.
- b) Si el **Resultado** es igual a 0, no hay renta ni ganancia o pérdida patrimonial, y el resto de elementos de activo adjudicados que no sean crédito ni dinero, tendrán valor de adquisición 0.
- c) Si el **Resultado** es superior a 0, no hay renta ni ganancia o pérdida patrimonial, y el resultado positivo se distribuirá entre el resto de elementos adjudicados, distintos de los créditos o dinero, en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

El resto de elementos adjudicados, distintos de los créditos o dinero, se considerarán adquiridos por el socio en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

- Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), concepto operaciones societarias modalidad disolución de sociedades. .
- No se devengará el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IVTNU) con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior

Staff

transmisión se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

Si no se acordara la disolución y liquidación o no se cumplieran los plazos, la sociedad civil tributaría por el IS desde 1 de enero de 2016 y no resultará aplicable el régimen de atribución de rentas del IRPF.

4. Registrar el acuerdo de disolución en el registro oportuno de la Comunidad Autónoma aportando el modelo censal correspondiente, así como dar de baja a los socios como comuneros.

En Valencia, a 14 de octubre de 2015.