

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V4425-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	17/10/2016
NORMATIVA	LIS / Ley 27/2014 ; art. 7
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una comunidad de bienes dada de alta en el epígrafe 965.3 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y que se dedica a la organización de eventos y espectáculos.
CUESTION-PLANTEADA	Si la sociedad consultante será contribuyente del Impuesto sobre Sociedades
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 7.1.a) la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:</p> <p>“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:</p> <p>a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.”.</p> <p>De esta forma se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a 1 de enero de 2016, en que todas las sociedades civiles tributaban bajo el régimen de atribución de rentas.</p> <p>Al margen de la discusión doctrinal que pueda plantear esta cuestión, lo cierto es que en el tráfico jurídico existen sociedades civiles que actúan como tales frente a terceros y también frente a la Hacienda Pública, no siendo pocos los casos en que la jurisprudencia ha admitido esta realidad en los distintos ámbitos jurídicos. Cabe concluir, por tanto, que el artículo 7.1.a) de la LIS al configurar la figura del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades está aludiendo a esta realidad, haciendo abstracción de la dogmática doctrinal suscitada en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades.</p> <p>Cabe indicarse, por tanto, que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, se admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica, por cuanto, de otra manera, no cabría hablar de “persona jurídica”. Por otra parte, la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida. Por ello resulta preciso determinar, en primer lugar, en qué casos se considera que la sociedad civil adquiere, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y, en segundo lugar, establecer qué ha de entenderse por objeto mercantil.</p> <p>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, por tanto, 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 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. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.</p>

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, 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, por tanto, 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.

Por otro lado, a efectos meramente informativos, el informe, de fecha 21 de diciembre de 2015, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda, con la conformidad de la Abogacía General del Estado, en relación con la calificación jurídica de determinados sujetos de cara a su sujeción al Impuesto sobre Sociedades, señala que “en aquellos casos en que los partícipes, pese a la existencia de una auténtica *affectio societatis*, deciden configurar formalmente una comunidad de bienes, están dejando oculta frente a los terceros la propia existencia de la sociedad, al optar por el uso de una forma jurídica que carece de personalidad. Y si la existencia de la sociedad queda oculta, como antes se ha dicho, por más que los pactos societarios se encuentren a la vista, incluso constanding en escritura pública, el ente así constituido carecerá de personalidad jurídica.”. Asimismo añade más adelante que en “la STS de 5-febrero-1998 se decía que se había creado un fondo común de actividades y bienes, sustentados en una *affectio societatis*, y con una finalidad lucrativa, lo cual constituye, por no haberse plasmado con las formalidades que exige la ley, una verdadera asociación irregular a la que deberán aplicarse las normas que regulan la comunidad de bienes.”.

Adicionalmente, el artículo 6 de la LIS dispone que:

“1. 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de la 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.

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.”

Por tanto, puesto que el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades 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 Sección 2ª del Título X de la LIRPF.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.