

viernes, 4 de septiembre de 2015



*El Impuesto sobre Sociedades y las sociedades civiles con objeto mercantil. Javier Martín Fernández. [pág 2](#)*



*Actualidad del Pleno del 03/09/2015. [pág 5](#)*



Congreso de los Diputados

y



SENADO DE ESPAÑA

*Actualidad. [pág 5](#)*



*Órdenes y RD en proceso. [pág 7](#)*



*Consulta de interés. [pág 8](#)*

Boletines Oficiales consultados:

The screenshot displays a collection of logos for various official bulletins and government websites. The logos include: Andorra, Gobierno de Aragón (Boletín Oficial de Aragón), Bizkaia.Net - Boletín Oficial de Bizkaia, BOE.es - BOIB, BOC - Página principal, Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, EUR-Lex, Galicia, Gipuzkoako Foru Aldundia, Govern de les Illes Balears, BOCM, Diari Oficial de la Comunitat Valenciana, and navarra.es.

viernes, 4 de septiembre de 2015



## El Impuesto sobre Sociedades y las sociedades civiles con objeto mercantil.

Javier Martín Fernández.

Socio Director de *F&J Martín Abogados*.

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense (Catedrático Acreditado).

### 1. Planteamiento.

Una de las novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), afecta a la definición del sujeto pasivo. En particular, se califican como tales a las sociedades civiles que tienen un objeto mercantil. A tenor de su art. 7:

*“1. Serán contribuyentes del Impuesto cuando tengan residencia en territorio español:*

*a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”.*

Esta voluntad del legislador se deduce, además, del Preámbulo de la LIS, donde se señala que:

*“En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas”.*

Es decir, lo que se intenta es excluir, del ámbito del tributo a partir de 2016, a las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil y, en sentido contrario, incluir a las que sí lo tienen. De forma coherente con esta idea, se contempla un régimen transitorio, durante 2015, para que puedan disolverse, sin coste fiscal, las que pasan a tributar en el Impuesto sobre Sociedades el ejercicio siguiente (disposición transitoria trigésimo segunda de la LIS).

### 2. No existe un concepto de “*sociedad civil con objeto mercantil*”.

La expresión utilizada por el legislador va a ser fuente de serios problemas interpretativos. Así, la contraposición entre “*civil*”, naturaleza predicada de la sociedad, y “*mercantil*”, relativo a su objeto, carece de sentido, ya que existe coincidencia en considerar que el objeto mercantil sólo es propio de las sociedades mercantiles.

En esta línea se ha manifestado la Dirección General de Registros y del Notariado, en su Resolución de 21 de mayo de 2013, emitida en relación a una sociedad constituida como civil, pero que tenía un objeto a todas luces mercantil. Así, el Centro Directivo afirma que la actividad que constituye el objeto social del caso analizado “*presenta las características que determinan su calificación como mercantil, y ello no sólo desde el punto de vista económico (interposición en el tráfico, habitualidad, ánimo especulativo) sino, también, desde el estrictamente jurídico, toda vez que se pretende la realización de forma permanente, a través de una organización estable y adecuada al efecto y con ánimo lucrativo, de genuinas actividades empresariales circunstancia que por otra parte no se discute en el escrito de recurso*”. Y, sigue diciendo, “*todo contrato por el que se constituye una sociedad cuyo objeto sea la realización de actividades empresariales, tiene naturaleza mercantil, como resulta de los artículos 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio y del mismo artículo 1670 del Código Civil y, por tanto, la sociedad quedará sujeta, en primer lugar, a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, de acuerdo con sus artículos 2 y 50 y con lo establecido en los artículos 35 y 36 del Código Civil, sin que para eludir la aplicación de las reglas mercantiles de las sociedades sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil*”.

Por tanto y siguiendo esta interpretación, las nuevas disposiciones de la LIS en esta materia resultarían inaplicables, ya que no existen sociedades civiles con objeto mercantil. Estas son, simplemente, sociedades mercantiles irregulares, constituidas al margen de las prescripciones del Código de Comercio y

viernes, 4 de septiembre de 2015

de la Ley de Sociedades de Capital. Esta misma tesis es la que sostenía, de forma muy explícita, el malogrado Anteproyecto del Código Mercantil, cuyo art. 211.1 afirmaba la “*mercantilidad*” de las sociedades en dos casos. De un lado, por la forma elegida para su constitución y, de otro, por su objeto, considerándose mercantiles “*las que tengan por objeto la producción o el cambio de bienes o la prestación de servicios para el mercado*”.

En definitiva, con arreglo a este criterio, el art. 7.1.a) de la LIS excluiría de su ámbito, en principio, a todas las sociedades civiles, ya que éstas solo tienen dicha naturaleza cuando tengan un objeto no mercantil.

A esta misma conclusión se llega, por otra vía, si analizamos la propia doctrina de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y emanada en relación con otro tributo muy distinto, como son las tasas judiciales. Así, existe un grupo de resoluciones –por todas, la de 8 de junio de 2015 (V1779-15)- que se pronuncian sobre la sujeción al mismo de las sociedades civiles, siendo el factor determinante la existencia o no de personalidad jurídica. La tesis que sostiene el Centro Directivo es que tributan las que tengan objeto no mercantil, salvo que carezcan de personalidad jurídica por darse las condiciones previstas en el art. 1669 del Código Civil y a cuyo tenor:

*“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”.*

Cuando una entidad tenga objeto mercantil, la DGT señala que, “*de conformidad con el artículo 119 del Código de Comercio, para que adquiriera personalidad jurídica, ha de otorgarse escritura pública y proceder a la inscripción en el Registro Mercantil, estableciendo el artículo 116 del mismo texto legal que la compañía mercantil solo tendrá personalidad jurídica después de constituirse con arreglo a las disposiciones del Código de Comercio*”. Por tanto y si no se han cumplido dichas prescripciones, carece de personalidad jurídica y, por tanto, no es sujeto pasivo de la tasa en cuestión.

Pues bien, si tomamos esta interpretación administrativa, llegamos, de nuevo, a la conclusión de que las sociedades civiles con objeto mercantil no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, ya que el art. 7.1.a) de la LIS define a estos últimos por referencia a “*las personas jurídicas*”, requisito que no se da en este caso y según el propio criterio de la DGT.

### **3. A qué se refiere entonces el legislador tributario cuando habla de “*sociedad civil con objeto mercantil*”.**

De lo expuesto cabe concluir la falta de sentido de la modificación introducida, ya que no consigue el objeto expresado en el Preámbulo de la Ley. Es decir, la sujeción al Impuesto sobre Sociedades de las sociedades civiles con objeto mercantil, que, como ya hemos indicado, ni existen ni tienen personalidad jurídica.

No obstante, lo cierto es que el referido Preámbulo es muy claro en cuanto a la intención perseguida por el legislador, lo que nos lleva a replantearnos la conclusión preliminarmente alcanzada. A nuestro juicio, la única posibilidad de conciliar la voluntad de la LIS con la letra de su art. 7.1.a) pasa por entender que los términos empleados por dicho precepto deben entenderse en su sentido propio tributario distinto del Derecho privado. En definitiva, se trata de hacer valer la cláusula contenida en el art. 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando afirma que “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”. Así y dado que el sentido jurídico de los términos nos conduce al absurdo y a contradecir la clara voluntad del legislador, la consecuencia no puede ser otra que la de acudir al sentido usual, ya que es lo que “*procede*”.

Por tanto, parece que el legislador tributario ha creado un concepto autónomo, que atiende, en parte, a la forma y, en parte, a la sustancia. De acuerdo con esta idea, la norma afectaría a entidades que

viernes, 4 de septiembre de 2015

cumplan, acumulativamente, dos requisitos. En primer lugar, tratarse de una sociedad constituida como civil y, formal y aparentemente, con personalidad jurídica. Esto es, la norma se refiere a sociedades no constituidas con arreglo a las prescripciones del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades de Capital, sino con sujeción a la norma civil y siempre que, de acuerdo con la misma, tengan personalidad, por no resultar aplicable el art. 1669 del Código Civil (*“sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros”*). Este requisito de la personalidad es imprescindible, como hemos visto, para caer dentro de la categoría de contribuyente.

En segundo lugar, es necesario que, a pesar de esta forma civil, el objeto de la entidad sea mercantil, de conformidad con los arts. 2, 116, 117 y 124 del Código de Comercio.

De esta forma, lo que vendría a hacer el legislador tributario es ofrecer un tratamiento específico a situaciones patológicas, en las que se constituyen sociedades que, aparentemente, tienen personalidad jurídica, pero su objeto mercantil hace que no la tengan, ya que su constitución no se efectúa con arreglo a la normativa que les es propia. Esto es, se trataría de prescindir de los defectos relativos a la personalidad jurídica de la sociedad, adoptándose el dato formal derivado de la normativa civil más el efectivo ejercicio de una actividad mercantil.

Ahora bien, esta solución que, al menos, respeta la lógica interna de la LIS, plantea otros problemas. El primero, es que deja la sujeción al impuesto en manos de una mera denominación formal. El segundo, más grave, es que esta solución da lugar a una grave inseguridad jurídica, por falta de un criterio claro acerca de cuáles son las entidades sujetas al impuesto, ya que exige analizar, caso por caso, si la sociedad tiene o no objeto mercantil, tarea no siempre fácil. A título de ejemplo, parece que no tendrían esta condición las sociedades de profesionales que adopten la forma de sociedad civil, quedando sometidas al régimen de imputación de rentas. Así, si están inscritas –art. 8 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales- tendrán personalidad jurídica, pero su objeto no es mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el art. 2 del Código de Comercio.

Pese a los defectos indicados, creemos que la interpretación realizada es la única posible, manteniendo la lógica interna de la Ley. Ahora bien, al tiempo, debe resaltarse que nos encontramos ante un elemento esencial del tributo, como es la definición del sujeto pasivo, lo que exige una mejor y más explícita definición del mismo en norma con rango de Ley. En su defecto, al menos, aunque con rango normativo no adecuado, debería complementarse la parca regulación del art. 7.1.a) de la LIS con su desarrollo reglamentario, oportunidad no aprovechada por el reciente Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, habrá que esperar a que sea la doctrina administrativa la que arroje una mayor concreción del concepto.

En todo caso, ya para terminar, la norma examinada, dada su oscuridad, difícilmente cumple, materialmente, las exigencias de la reserva de Ley consagrada en el art. 31.3 de la Constitución. Al tiempo, abre un espacio a la inseguridad jurídica en un aspecto tan esencial como es la sujeción al tributo. Por ello, lo deseable sería una modificación de la Ley que despejara, en norma con rango adecuado, las dudas planteadas.

viernes, 4 de septiembre de 2015



## Actualidad del Pleno del 03/09/2015

El pleno del Senado ha dado el visto bueno hoy al proyecto de ley que modifica la ley tributaria, que ha incorporado dos enmiendas presentadas por el grupo parlamentario popular y que pasa ahora al Congreso de los Diputados para su aprobación definitiva.

El pleno de la Cámara Alta ha votado hoy los cuatro vetos presentados sobre el citado proyecto de Ley, que han sido rechazados, así como las 130 enmiendas presentadas por los restantes grupos.

En el Senado se aprueba la enmienda al Artículo 199 (*Infracción tributaria por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información*) y al artículo 260 (*Disposiciones generales dentro del título de la recuperación de las ayudas de Estado*).

Congreso de  
los DiputadosSENADO  
DE ESPAÑA

## Actualidad

### Leyes “EN PROCESO”:

---

El Gobierno tiene en tramitación 25 leyes entre el Senado y el Congreso.

El Gobierno piensa aprobar estas 25 leyes en los próximos meses antes de que acabe su legislatura. Aprobarán 1 ley cada 2 días laborables.

En lo que afecta a nuestra actividad:

- Proyecto de LGP 2016:

- Momento actual: **Congreso**.
- **Aprobación final por el Pleno la semana del 19 al 23 de octubre.**
- [Enmiendas](#) presentadas en el Congreso (BOCG 01/09/2015): [Boletín](#)  
[Resumen de las medidas fiscales](#)

viernes, 4 de septiembre de 2015

- **Proyecto de Ley de reforma de la LGT:**
  - Momento actual: **Senado.**
  - **Fecha límite de tramitación el 24/09/2015**
  - [Dictamen](#) de la comisión e [Informe](#) de la Ponencia
  - **Enmiendas del Senado: 2 enmiendas del GPP: [Ver Resumen de Agosto](#)**
  
- **Proyecto de Ley Orgánica por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal**
  - Momento actual: **Senado.**
  - **Fecha límite de tramitación en el Senado: 07/09/2015**
  - [Informe](#) de la Ponencia y [Dictamen](#) de la Comisión
  - [Texto](#) remitido por el Congreso al Senado
  - [Texto aprobado](#) por el Congreso
  
- **Proyecto de Ley de Sociedades Laborales y Participadas.**
  - Momento actual: **Congreso de vuelta del Senado**
  - [Texto aprobado](#) por el Senado [BOCG 28/08/2015]
  - [Texto aprobado](#) por el Congreso [BOCG 16/07/2015]
  
- **Proyecto de Ley por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social.**
  - Momento actual: **Senado.**
  - [Texto aprobado](#) por el Senado
  - [Enmiendas](#) presentadas en el Senado
  - [Texto aprobado](#) por el Congreso
  
- **Proyecto de Ley de Procedimiento Administrativo Común**
  - Momento actual: **Senado**
  - [Informe](#) de la Ponencia y [Dictámen](#) de la Comisión
  - [Enmiendas](#) del Senado [BOCG 25/08/2015]
  - [Texto aprobado](#) por el Congreso
  
- **Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 30/1998, de 29 de julio, del Régimen Especial de las Illes Balears**
  - Momento actual: entrada del texto en el **Congreso**
  - [Texto](#)

viernes, 4 de septiembre de 2015



# Órdenes y RD en proceso

- **Proyecto de Real Decreto por el que se establece la obligación de identificar la residencia de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.**
  - Momento actual: **Gobierno**. Ha estado expuesto a información pública **hasta el 15/06/2015**
  - [Texto](#)
- **Proyecto de RD de modificación del IVA y del Reglamento de Facturación**
  - Momento actual: **Gobierno**. Ha estado expuesto a información pública **hasta el 11/09/2015**
  - [Texto](#) del RD presentado

[Resumen incorporado al Resumen de Agosto](#)
- **Proyecto de Orden por el que se modifica el Modelo 190 y 390**
  - Momento actual: **Ministerio**. Publicado en la web del Ministerio

[Resumen incorporado al Resumen de Agosto](#)



viernes, 4 de septiembre de 2015



## Consulta de interés

**El titular de un plan de pensiones en el extranjero ya declarado no deberá incluirlo en el Modelo 720 si no ha incrementado su valor más de 20.000 euros salvo que pueda rescatarlo en los términos propios de un seguro de vida**

### [Consulta de la DGT V1821-15 de 10/06/2015](#)

Los derechos consolidados en un plan de pensiones situado y constituido en el extranjero no están incluidos en ninguna de las categorías de bienes y derechos situados en el extranjero a los que se refiere la disposición adicional decimoctava de la LGT. La presentación de la declaración en los años sucesivos **sólo será obligatoria cuando el valor conjunto para todos los valores hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros** respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

Ahora bien, de la escasa información suministrada, y en la medida en que las condiciones del plan de pensiones extranjero **establecieran la posibilidad de ejercer el derecho de rescate a favor del partícipe en los términos propios de un seguro de vida, deberá ser objeto de información conforme al artículo 42 ter.3.a).**

En ese caso y respecto a la valoración de dicho plan de pensiones, **se tomará el tipo de cambio vigente a 31 de diciembre del ejercicio correspondiente a la información declarada**, en tanto en cuanto se den las circunstancias recogidas en el apartado 5 del artículo 42 ter arriba transcrito.