

Neus Martí Bosch

La Reforma Tributària de les Societats Civils

TREBALL DE FI DE GRAU

Dirigit pel Dr. Àngel Urquizu Cavallé

Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona

2016

Resum

Català

Enfront la reforma tributària de les Societats Civils d'aquest 2016, en aquest treball es planteja l'estudi de la legislació corresponent, els motius i les possibles solucions d'aquestes entitats per enfrontar la nova forma de tributació.

Paraules clau

Normativa- Reforma Fiscal- Anàlisi- Societat Civil- Impost de Societat

Castellà

Frente la reforma tributaria de las Sociedades Civiles de este 2016, en este trabajo se plantea el estudio de la legislación correspondiente, los motivos y las posibles soluciones de estas entidades para afrontar la nueva forma de tributación.

Palabras claves

Normativa- Reforma Fiscal- Análisis- Sociedad Civil- Impuesto de Sociedades

Anglès

Against the tax reform of the Civil Societies in 2016, this paper considers the study of relevant legislation, the reasons and possible solutions for these institutions to face the new form of taxation.

Key words

Regulation- Tax Reform- Analysis- Civil Society- Corporation Tax

ÍNDIX

SIGLES	8
INTRODUCCIÓ	9
1. La Societat Civil	12
1.1 <i>Societat Civil</i>	12
1.1.1 <i>Concepte</i>	12
1.1.2 <i>Classes de Societat Civil</i>	13
1.1.3 <i>Constitució d'una Societat Civil</i>	15
1.1.4 <i>Obligacions dels socis</i>	17
1.1.5 <i>Extinció d'una Societat Civil</i>	18
1.2 <i>Avantatges i inconvenients de ser una societat civil</i>	19
1.3 <i>Legislació aplicable a la nova reforma</i>	21
1.3.1 <i>Modificació del règim: de tributació de IRPF a IS</i>	21
1.4 <i>Possible desaparició de les societats civils arrel de la reforma tributària</i>	22
2. Anàlisi de la normativa	24
2.1 <i>Impost de Societat: concepte</i>	24
2.2 <i>Tributació de les societats civils en l'actualitat</i>	26
2.3 <i>Efectes de la nova tributació</i>	28
2.4 <i>Opcions davant aquest canvi tributari</i>	33
2.4.1 <i>Anàlisi de la Disposició Transitòria 19^a de la Llei de l'Impost de la Renda de les Persones Físiques</i>	33
2.4.2 <i>Societats Civils afectades per la reforma tributària</i>	37
2.4.3 <i>Societats Civils no afectades per la reforma</i>	38
2.5 <i>Declaració Censal</i>	38
3. Supòsit pràctic	44
3.1 <i>Exercici pràctic</i>	44
3.1.1 <i>Càlcul en Estimació Directa Simplificada</i>	46
3.1.2 <i>Càlcul en Estimació Objectiva per Mòduls</i>	48
3.1.3 <i>Càlcul de l'Impost de Societats</i>	50

3.1.4 Anàlisi del supòsit pràctic	51
CONCLUSIONS	54
BIBLIOGRAFIA	57
WEBGRAFIA	58
LEGISLACIÓ	60

SIGLES

AEAT = Agència Estatal d'Administració Tributària.

AJD = Actes Jurídics Documentats.

Art. Article

BORME = Butlletí Oficial del Registre Mercantil.

CC = Real Decret de 24 de juliol de 1889 pel que es pública el Codi Civil.

CCom = Real Decret de 22 d'agost de 1885 pel que es pública el Codi de Comerç.

DGT = Direcció General de Tributs.

IAE = Impost d'Activitats Econòmiques.

IRPF = Impost de la Renda de les Persones Físiques.

IS = Impost de Societats.

ITP = Impost de Transmissions Patrimonials.

LIRPF = Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de las Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis de l'Impost sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.

LIRNR = Llei de l'Impost de la Renda de no Residents.

NIF = Número de Identificació Fiscal.

SL = Societat Limitada.

TGSS = l'Administració de la Tresoreria General de la Seguretat Social.

INTRODUCCIÓ

El Treball de Fi de Grau, consisteix en l'estudi de la reforma fiscal de les Societats Civils al 2016. He escollit aquest tema perquè és cert que és una qüestió d'actualitat, però és una matèria que en l'àmbit jurídic pot resultar molt interessant. Analitzar quins canvis han patit o veure els efectes que aquesta reforma comporta és el que m'ha fet decidir per la línia temàtica en el sistema tributari. El sistema tributari, avui en dia, és una matèria important, doncs en l'actualitat i ens els mitjans de comunicació molts dels temes que es tracten són de sistema tributari i de la vulneració d'aquest sistema. Ara bé, les reformes fiscals en aquest àmbit de les Societats Civils potser no ha sigut tant sonat com altres casos que puguin haver de frau fiscal a la Hisenda Pública. Fent un petit estudi, cal veure que en l'actualitat són moltes les empreses creades com a Societat Civil. Per tant, és un tema atractiu a l'hora d'analitzar i estudiar la vessant jurídica, ja que seran moltes societats d'aquest tipus les que es veuran afectades per aquesta reforma. Fins i tot una de les conseqüències més greus que podria comportar aquesta modificació seria la desaparició d'aquest tipus de societat.

Des del mes d'Abril i fins al mes de Juny d'aquest 2016, tant les persones físiques com les persones jurídiques, han de realitzar la declaració de la renda en el cas de l'Impost de la Renda de les Persones Físiques (IRPF). O bé, la presentació del model fiscal durant els 25 dies naturals posteriors als sis mesos següents a la finalització del període impositiu en el cas de l'Impost de Societats (IS). Tot i ser una matèria d'actualitat poc s'ha sentit pels mitjans de comunicació aquesta reforma tributària que afecta a les societats civils, i de manera indirecta és una motivació per realitzar el treball. Així doncs, poder veure quin ha sigut el seu efecte real, quins canvis provoca aquesta reforma tributària i quins aspectes favorables o desfavorables es poden donar en aquesta reforma envers una societat civil.

Tot i realitzar una part teòrica en el treball on s'explica què és una societat civil com a manera introductòria, el cos del treball consisteix en la anàlisi de la reforma tributària/fiscal de les societats civils. En aquest apartat del treball s'introdueix breument què és l'IS per saber quin és el nou impost que afecta al proper període impositiu a dites societats. Tanmateix, s'estudia quina és la nova tributació, els efectes que té vers les societats civils i de quines opcions disposa front aquesta reforma. En definitiva, s'observa la llei corresponent aquest canvi fiscal. Per últim, es mostra un

supòsit pràctic per veure la conseqüència real de la reforma fiscal en l'àmbit de la determinació del rendiment corresponent, en aquest cas IS.

La metodologia emprada en aquest treball és la cerca d'informació a través de la Llei, la doctrina, jurisprudència, manuals i articles doctrinals per poder assolir els objectius d'aquest treball, però principalment per a l'estudi de la vessant jurídica i per l'aprenentatge referent a la reforma fiscal de les Societats Civils al 2016. I amb la anàlisi per tant, de tota la informació obtinguda durant la realització del treball, assolir nous coneixements en aquesta matèria i fer-la interessant de cara a tercers.

Primerament per a la realització d'aquest treball ha sigut clau la recerca d'informació, saber en què consisteix una societat civil i a partir d'aquest punt cerca la informació adient per esbrinar com ha afectat aquest canvi tributari i tots els temes relacionats amb aquest àmbit. Recopilada la informació pertinent, vaig fer-me un breu esquema de quins serien els punts més interessants a tractar per així poder centrar-me en la matèria concreta de la reforma fiscal, i saber la situació actual de les societats civil en matèria tributària. Tot seguit, al arribar al convenciment de seguretat per a realitzar el treball, comença l'inici de redacció del mateix per intentar assolir els objectius establerts en aquest tema, els quals seran exposats amb posterioritat.

A continuació de la redacció de la part teòrica, s'inicia l'estudi del cas pràctic en concret. Aquest supòsit pràctic versa sobre una entitat en el negoci de la Hosteleria, concretament una cafeteria, ja que com s'exposa al llarg del treball és un tipus de societat que es veu afectada per la reforma.

Finalment, he realitzat unes conclusions jurídiques basant-me en el rigor dels objectius prèviament marcats i reflexionant sobre el treball, per analitzar si efectivament s'han aconseguit els objectius imposats en la realització del treball. Esmenant les facilitats i dificultats en què es pot trobar una societat civil, ja que és la situació actual i la que han d'assolir aquest 2016 i en els propers anys. Així doncs, comparar tots els fonaments teòrics amb la pràctica realitzada. Juntament amb les conclusions una petita opinió personal.

Els objectius d'aquest treball són la motivació per a la seva realització. L'objectiu principal és assolir una visió jurídica vers la situació actual per la qual s'ha vist afectada la societat civil. Aquests són:

- Primerament, adquirir coneixements nous envers aquest tema, i concretament estudiar breument què és una Societat Civil, quina serà la nova legislació aplicable amb aquesta reforma i com afecta de manera directa aquesta reforma en l'àmbit jurídic.
- D'altra banda, quin és el seu estat actual i si és possible la desaparició d'aquest tipus de societats.
- A continuació, un altre objectiu serà analitzar de manera concreta la reforma que ha afectat a les Societats Civils en matèria tributària. Les Societats Civils fins al 2015 han tributat per l'Impost de la Renda de les Persones Físiques, i amb la reforma, és a dir, a partir del 2016 tributaran per l'Impost de Societats. Per tant, diversos objectius d'aquest treball seran la manera de tributar a partir d'aquest 2016, el canvi de tributació i com es realitza a partir d'aquest 2016, quin règim fiscal tindrà els efectes de dita reforma.
- Tanmateix, les opcions que disposen front la reforma fiscal, és a dir, si pot continuar tributant per IRPF, si necessàriament ha de tributar en el nou període impositiu per IS o bé si s'ha de liquidar i transformar-se en un altre tipus de Societat Mercantil.
- Tot seguit, per posar en pràctica tots els coneixements assolits al llarg de l'elaboració del treball, un objectiu serà realitzar un supòsit pràctic on es plasmi aquesta nova forma de tributar de les Societats Civils i veure així com tributen a través de l'Impost de Societats. Juntament fent una comparativa de la liquidació de l'IRPF amb l'IS i realitzant un breu anàlisi del mateix.

Els agraïments van dirigits fonamentalment al meu tutor Àngel Urquizu Cavallé, el qual m'ha aconsellat durant la realització de tot el treball i ha donat la seva opinió en tot moment expressant pensaments crítics vers la feina realitzada durant la durada del Treball de Fi de Grau.

1. La Societat Civil

1.1 Societat Civil

1.1.1 Concepte

La Societat Civil està regulada al Codi Civil al Títol VIII.

El Codi Civil (CC) defineix a la Societat com “ *la societat és un contracte pel qual dos o més persones s’obliguen a posar en comú diners, béns o indústria, amb ànim de repartir entre si els guanys.*” ¹

Així doncs, la societat civil és una forma d’associació entre un conjunt de persones (2 o més) amb un projecte empresarial comú i sense personalitat jurídica pròpia. És un contracte privat de col·laboració que desitgen realitzar conjuntament una activitat amb ànim de lucre. Els seus membres podran optar per aportar treball els quals es convertiran en socis industrials, o bé aportar béns i els convertirà en socis capitalistes. Es constitueix bàsicament per tenir una intervenció en el tràfic mercantil amb l’objectiu d’obtenir beneficis aportant com s’ha esmentat anteriorment, treball o béns per part dels socis. No s’exigeix un capital mínim per a la seva constitució.

L’únic requisit legal és que la societat tingui un objecte lícit i que hi hagi un interès comú del socis que la constitueixen tal i com esmenta l’article 1666 del CC. Aquesta forma d’agrupació és recomanable per a petits negocis.

En el contracte privat de la societat civil es detalla amb exactitud el percentatge de participació de cada soci en referència a les pèrdues o guanys que pugui tenir la societat, juntament amb el sistema d’administració i representació i les causes de liquidació i dissolució.

Les característiques de la societat són:

- Ha de tenir un objecte lícit.

¹ España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. 1889-4763, Bloque 2007: #art1665). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

- S'ha d'establir un interès comú entre socis.
- La societat comença un cop s'ha celebrat el contracte.
- La societat dura el temps convingut, excepte pacte en contrari. S'extingeix quan es compleix la duració estipulada al contracte, per la finalització del seu objecte social o activitat. Quan no es compleixen les aportacions, per mort, insolvència, o incapacitació d'un dels socis o per embargament del patrimoni social a causa dels deutes d'un soci.
- La societat civil pot ser capitalista o industrial.
- Es regeix per el Codi de Comerç (Ccom) en matèria mercantil i pel Codi Civil (CC) en referència als drets i obligacions.²
- La societat civil admet diferents formes d'administració i representació: administrador únic, administrador mancomunat o solidari.³

El CC explica que *“no tindrà personalitat jurídica les societats els pactes de les quals es mantinguin entre els socis, i en què cada un d'ells contracti en nom propi amb els tercers. Aquest tipus de societat es regiran per les disposicions relatives a les comunitats de béns.”*⁴

1.1.2 Classes de Societat Civil

Estan regulades al CC als articles 1671 i ss. Aquestes poden ser:

² España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línea], núm. [1889-4763](#), Bloque 2012: #art1670). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

³ *Sociedad Civil*. Edició 44. [en línea], <http://www.ajeimpulsa.es/documentos/banco_recursos/recurso_44.pdf> [Consulta: 19 febrer 2016]

⁴ España. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línea], núm. [1889-4763](#), Bloque 2011: #art1669). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

- Societat Civil Particular: És aquella que “*té per objecte béns determinats, el seu ús, o una empresa senyalada o l’exercici d’una professió o art.*”⁵ És a dir, no compren tots els béns dels socis amb caràcter general, té un objecte concret i limitat. Per tant, destinades a l’explotació comú d’un negoci concret o l’exercici conjunt d’una professió. Aquest tipus de societat és la més utilitzada, ja que, és més utilitzada que la societat Civil Universal.
- Societat Civil Universal: És aquella que “pot ser de tots els béns presents o de tots els guanys de la societat.”⁶ Els socis posen en comú tots els béns que els pertanyen, per dividir-los entre ells, el mateix succeeix amb els guanys. Per tant, els béns de la societat passen a ser propietat comú de tots ells amb l’excepció dels que adquireixen amb posterioritat a la constitució de la societat.⁷ La Societat Civil Universal es troba regulada als articles 1672 i ss del CC.

En la Societat Civil s’ha d’observar si aquesta pot tenir objecte o no mercantil. Per determinar si té objecte mercantil s’ha d’acudir al Codi de Comerç i a les lleis tributàries respectivament. L’activitat mercantil és tota aquella relacionada amb el Dret Mercantil. Són aquelles activitats o serveis que es relacionen amb el mercat. Per tant, és la realització d’activitats econòmiques de producció, intercanvi o de prestació de serveis, amb excepció d’entitats que es dediquen a activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres o de caràcter professional. El Ccom indica que “*no tenen objecte mercantil les activitats agràries, forestals, mineres i professionals*”. Així doncs, seran considerades com objecte mercantil aquelles activitats que tinguin assignat un Impost d’Activitat Econòmica.

⁵ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2020: #art1678). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

⁶ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2014: #art1672). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

⁷ CÁMARA SANTA CRUZ DE TENERIFE. *La sociedad civil*. Santa Cruz de Tenerife. [en línia] <<http://www.creacionempresas.com/la-eleccion-de-la-forma-juridica/las-distintas-formas-juridicas/sociedad-civil>> [Consulta: 18 febrer 2016]

1.1.3 Constitució d'una Societat Civil

Les societats civils es constitueix mitjançant un contracte privat firmat entre els socis, tal i com estableix el CC *“les societats civils es podran constituir de qualsevol forma”*⁸ Tot i així, la constitució de la societat es recomana fer-la en escriptura pública quan es tracta de béns immobles o drets reals.⁹ Ha de tenir objecte lícit i un interès comú dels socis. Com s'ha esmentat anteriorment no tenen personalitat jurídica.

Tanmateix, aquest contracte de constitució de la Societat Civil resultarà nul en el cas en què s'incorporin béns immobles o no es faci un inventari d'aquests, el qual ha d'estar firmat per les parts, i juntament inclòs en l'escriptura pública.¹⁰ Això és així a causa de, com s'ha esmentat anteriorment, en el moment que s'aporten béns mobles o drets reals és necessari i un requisit imprescindible fer escriptura pública.

La societat es pot constituir per temps determinat, així ho determina l'article 1702 CC. Aquesta societat constituïda per un període de temps en concret es pot prorrogar sempre i quan, i com a requisit específic, tots els socis prestin el seu consentiment.¹¹

És essencial que aquest contracte inclogui, com a mínim les dades dels socis, les seves aportacions i qui representarà la societat. Tanmateix, és convenient que introdueixi altres clàusules que tractin aspectes interns i que poden ser útils durant la vida de la societat, com per exemple, la manera de prendre les decisions referents a la societat i com es resoldran els conflictes en el seu cas.

⁸ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2009: #art1667). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

⁹ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2009: #art1667). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹⁰ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2010: #art1668). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹¹ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2048: #art1702). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

Tot seguit s'explicarà com es constitueix una societat civil. Quan els socis estan d'acord amb les condicions que s'han pactat s'haurà de firmar com a mínim tres còpies del contracte. Si els socis no aporten béns immobles o drets reals només serà necessari un contracte privat, el qual ha de detallar la naturalesa de les aportacions i percentatges de participació de cada soci en les pèrdues i guanys de la societat civil. Si els socis aporten béns immobles o drets reals, s'ha d'acudir al notari i firmar l'escriptura pública de constitució de la societat civil, amb un termini de sis mesos per obtenir el Número de Identificació Provisional.

A continuació, dues d'aquestes còpies s'han de presentar a l'Agència Tributària per liquidar l'Impost de Transmissions Patrimonials (ITP) i Actes Jurídics Documentats (AJD), amb el termini d'un mes des de l'atorgament de l'escriptura pública. Posteriorment, tant si s'han aportat o no béns immobles i drets reals, cal acudir a l'Agència Tributària per donar d'alta els socis al cens d'empresaris i professionals. Segellat el contracte, s'ha de sol·licitar a l'Agència Tributària el NIF que servirà per identificar la societat fiscalment. Aquesta sol·licitud s'ha de realitzar abans de qualsevol entrega, prestació o adquisició de béns o serveis, recepció de pagaments o contractació de personal laboral.

Finalment, una vegada els socis estiguin donats d'alta al cens dels empresaris i professionals també s'ha de sol·licitar a l'Agència Tributària l'alta en l'Impost d'Activitats Econòmiques (IAE). Per altra banda, l'Administració de la Tresoreria General de la Seguretat Social (TGSS) ha de donar d'alta els socis i administradors de la societat en el règim de la Seguretat Social. Dut a terme aquest tràmit, es durà a terme una inspecció Provisional del Treball i Seguretat Social, i s'inscriurà la societat en el Registre Provincial, i s'obtindrà la legalització del Llibre Diari, del Llibre d'Inventaris i Comptes Anuals.¹²

¹² GOBIERNO DE ESPAÑA. *Sociedad Civil: Creación y puesta en marcha*. Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, abril de 2016. [en línia] <<http://www.ipyme.org/Publicaciones/SCivilCreacion.pdf>> [Consulta: 18 abril 2016]

1.1.4 Obligacions dels socis

És important fer una apreciació de quines són les obligacions dels socis en el moment que decideixin constituir la societat civil. Són els següents:

- Cada soci deu a la societat el que ha aportat a la societat, i serà responsable en quan al que ha aportat.
- Cada soci respon davant de la societat pels danys i perjudicis que s'hagin produït.
- La societat respon a qualsevol soci de les quantitats desemborsades per aquesta i de l'interès corresponent.
- La societat queda obligada amb tercers pels actes realitzats pels socis. Tot i així, el CC exigeix uns requisits: *“el soci hagi obrat en caràcter de tal, i per compte de la societat; tingui el poder suficient per obligar a la societat en virtut d'un mandat tàcit o exprés; i que hagi obrat dins dels límits que li senyali el seu poder.”*¹³
- Els guanys i pèrdues es reparteixen segons el pactat. I serà nul el pacte que exclou a un o més socis dels guanys i les pèrdues.
- Els socis no queden obligats solidàriament respecte els deutes de la societat, tampoc cap d'ells podrà obligar a la resta de socis a la realització d'un acte personal si no li han donat poder per fer-ho.¹⁴
- Els creditors de la societat són preferents als de cada soci. A causa d'aquesta situació els creditors que puguin tenir cada soci de manera particular, podran demanar l'embargament del fons social de la part de dit soci.¹⁵

¹³ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2042: #art1697) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹⁴ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2043: #art1698) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹⁵ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2044: #art1699) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

- Enfront d'un tercer, la societat no queda obligada pels actes que hagi realitzat en nom propi o sense autorització per dur a terme dita negociació, respecte aquest tercer. Tot i així, quedarà obligat enfront dels altres socis.¹⁶

1.1.5 Extinció d'una Societat Civil

Una Societat Civil es pot extingir de diverses maneres, les quals es troben regulades al CC a l'article 1700, aquestes són les següents:

- *“Expira el termini pel qual va ser constituïda.”*¹⁷ Com s'ha esmentat anteriorment una societat es pot constituir per un temps determinat. Ara bé, si aquesta societat es prorroga passat el termini pel qual va ser constituïda s'entén que la primera societat s'ha dissolt i com a conseqüència d'aquesta pròrroga posterior es constitueix una nova societat. Tot i així, si aquesta pròrroga és anterior al termini d'expiració de constitució de dita societat, aquesta no s'extingirà i es mantindrà com una societat primitiva.¹⁸
- *“Es perd la cosa o s'acaba el negoci que tenia com objecte.”*¹⁹ El CC esmenta quan es considera que s'ha perdut la cosa, aquesta ha de ser específica i ha de ser aportada per un dels socis, la pèrdua de la qual produeix la dissolució de dita societat. Tanmateix, també considera que

¹⁶ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2043: #art1698) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹⁷ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2046: #art1700) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹⁸ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2049: #art1703) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

¹⁹ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2046: #art1700) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

s'ha perdut la cosa en el moment que el soci es reserva la seva propietat i només transmet el seu ús i oci.²⁰

- “Per mort, insolvència, incapacitació o declaració de prodigalitat de qualsevol dels socis.”²¹ Els socis poden pactar la continuïtat de la societat en cas de mort d'un d'ells.²²
- “Per la voluntat de qualsevol dels socis de la societat”²³ Aquesta renúncia o dissolució voluntària dels socis, ha de ser de bona fe i s'ha de posar en coneixement de la resta de socis de la societat.²⁴ Es considerarà que és de mala fe en el moment en què un dels socis atorgui dita voluntat amb la intenció d'apropiar-se d'aquest bé comú, és a dir, d'apropiar-se de la societat.²⁵

1.2 Avantatges i inconvenients de ser una societat civil

Les societats civils poden tenir uns avantatges i inconvenients referent a les societats mercantils en general. Els avantatges són:

²⁰ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2047: #art1701) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

²¹ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2046: #art1700) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

²² Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2050: #art1704) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

²³ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2046: #art1700) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

²⁴ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2051 : #art1705) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

²⁵ Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. [1889-4763](#), Bloque 2052: #art1706) . <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>> [Consulta: 18 febrer 2016]

- Una solució per iniciar una activitat per a petites empreses que no disposen de capital. Això fa possible la unió d'autònoms i professionals.
- La constitució formal és més senzilla i econòmica que una societat mercantil. No és necessari un capital mínim, i tampoc és necessària l'Espectura Pública excepte en el cas que es tracti de béns immobles o drets reals. Tampoc és necessari sol·licitar el registre al Registre Mercantil.
- La gestió comptable i fiscal és més senzilla que una Societat Limitada o les Societats Mercantils. No serà necessari presentar els llibres comptables ni resums anuals.
- Permet cotitzar la quota mínima en el Règim d'autònoms de la Seguretat Social, així com accedir a la capitalització per desocupació.
- És una forma àgil per una col·laboració entre autònoms, especialment si la inversió que es vol realitzar és petita.

Els inconvenients són:

- Responsabilitat il·limitada dels socis enfront els deutes amb tercers. Per tant, els deutes en els que es pugui veure la societat, quedarà afectat el patrimoni personal dels socis.
- No ofereix la mateixa imatge de permanència i solidesa que les societats mercantils. No representen en el tràfic jurídic la mateixa seguretat que les societats mercantils. A la pràctica, algunes empreses utilitzen aquesta forma jurídica únicament de manera temporal per ser més senzilla la seva constitució i comptabilitat. Quan aquesta societat arriba a un volum de facturació suficient es transforma en un altre tipus de societat com pot ser una Societat Limitada, entre d'altres.
- La societat civil pot estar exclosa d'ajudes i subvencions per part de l'Estat.²⁶

²⁶

Sociedad Civil.

Edició

44.

[en línia]

<http://www.ajeimpulsa.es/documentos/banco_recurso/recursos/recursos_44.pdf> [Consulta: 19 febrer 2016]

1.3 Legislació aplicable a la nova reforma

El Codi de Comerç de 1885 vigent fins l'actualitat s'ha vist reformat respecte determinades activitats amb objecte mercantil. A causa d'aquesta modificació es veu afectada la Llei de l'Impost sobre la Renta (IRPF) o la Llei de l'Impost sobre Societats (IS). Una de les afectacions importants, és el canvi de tributació de les Societats Civil d'objecte mercantil i personalitat jurídica, les quals tributen el 2016 per l'Impost sobre Societats. Així doncs, ja no són entitats subjectes a IRPF.

Fins l'any 2015 les societats civils tributaven segons l'atribució de rendes i cada un dels socis integrava la seva renda a la part proporcional dels ingressos i despeses originades de la seva activitat econòmica, però a partir del pròxim exercici, any 2016, passaran a tributar per IS.

1.3.1 Modificació del règim: de tributació de IRPF a IS

La nova redacció del Codi de Comerç ha motivat una modificació en matèria tributària, com s'ha esmentat anteriorment les societats civils que tinguin personalitat jurídica i objecte mercantil, es convertiran en nous contribuents del IS en els períodes impositius que s'iniciaran aquest 2016.

La nova redacció de l'Impost de Societats, Llei 27/2014, de 27 de novembre, s'especifiquen els subjectes passius de l'Impost de societats:

“Article 7. Contribuents

Seran contribuents del Impost, quan tinguin la seva residència en territori espanyol:

- *Les persones jurídiques, excloses les societats civils que no tinguin objecte mercantil.* ²⁷

²⁷ Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línia], núm. 288, de 28/11/2014. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> > [Consulta: 20 de febrer 2016].

En aquest cas, les societats civils sense objecte mercantil seguiran tributant com entitat en atribució de renda conforme el règim especial regulat a la Secció Segona del Títol X de la LIRPF (arts. 6 i 7 llei 27/2014).

Un petit anàlisi referent a l'entitat que canvia de tributació, concretament les societats civils que tinguin personalitat jurídica pròpia i objecte mercantil a efectes del IS:

- **Personalitat jurídica:** Tenint en compte l'article 1669 del Codi Civil, la societat civil té personalitat jurídica sempre que els pactes entre els seus socis no siguin secrets. Precisa d'una voluntat d'aquests socis d'actuar enfront a tercers com a una entitat. En l'àmbit tributari, per a què es qualifiquin les societats civils com a contribuents del IS, s'ha de constituir en escriptura pública, o bé en document privat, sempre i quan aquest document s'hagi aportat a la Administració Tributària els efectes d'obtenir el CIF.
- **Objecte mercantil:** com s'ha esmentat amb anterioritat, es considera objecte mercantil quan es desenvolupa una activitat econòmica de producció, d'intercanvi o de prestació de serveis per al mercat en un sector no exclòs en l'àmbit mercantil. A sensu contrari, no tenen aquest caràcter mercantilista les activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres i les de caràcter professional.²⁸

Per tant, aquesta reforma afecta a petits negocis, com per exemple electricistes, fontaners, sempre i quan estiguin constituïts en societats civils.

1.4 Possible desaparició de les societats civils arrel de la reforma tributària

Un dels aspectes importants que reflexa la nova Llei de l'Impost de Societats, és la radical transformació de les Societats Civils. El canvi només afecta a la normativa fiscal i no a la resta d'aspectes que componen les condicions de creació i

²⁸ CINCO DÍAS. *El nuevo régimen fiscal de las sociedades Civiles*. 10 de marzo de 2016. [en línia] <http://cincodias.com/cincodias/2015/11/13/economia/1447444699_860300.html> [Consulta: 20 de març 2016].

desenvolupament d'una activitat mitjançant aquest tipus d'entitats. Tot i així, aquest tema pot ser important perquè finalment aquest tipus d'entitats deixin d'utilitzar-se.

El canvi afecta com s'ha reiterat anteriorment a les Societats Civils que realitzen activitats mercantils i podria suposar que aquesta figura, que s'utilitza habitualment per desenvolupar molts negocis, acabi desapareixent en un futur. Suposarà una major càrrega fiscal pels rendiments obtinguts a la societat.

Els socis no poden percebre una remuneració de la Societat ni emetre una factura contra la mateixa pels serveis prestats. Per tant, es pot suposar que les quantitats que els participants d'una societat civil obtinguin, tindran la consideració de dividendes, i per això incrementaran el desavantatge fiscal d'aquesta societat.

En un futur, podrà resultar més interessant crear un negoci a través d'una Societat Limitada que mitjançant una Societat Civil. Ambdues pagaran els mateixos impostos, la responsabilitat en una Societat de Capital és limitada, en canvi en una Societat Civil és il·limitada, i si finalment els tràmits per crear una Societat Capitalista es simplifiquen i abarateixen no tindrà sentit crear i optar per una Societat Civil, ja que no tindrà tant d'atractiu.

Aquesta modificació en la fiscalitat és suficientment notable com per plantejar si és interessant desenvolupar o mantenir una activitat econòmica a través d'una societat civil. Per aquesta raó, la Societat Civil podria quedar com una modalitat residual.²⁹

²⁹ LAS ASESORÍAS. *¿Desaparecerán las sociedades Civiles?* [en línia]
<<http://lasasesorias.net/fiscal/reforma2015/desapareceranlassociedadescivilestraslareformafiscalk.pdf>>
[Consulta: 20 de març 2016]

2. Anàlisi de la normativa

2.1 Impost de Societat: concepte

L'Impost de Societats (IS) és un impost personal i directe que grava l'obtenció de renda per part de les societats i altres entitats jurídiques que resideixen en territori espanyol, en contraposició al IRPF que grava les obtingues per persones físiques.³⁰

Les característiques bàsiques d'aquest impost són:

- Tribut de caràcter directe. Grava la manifestació directa de la capacitat de pagament del subjecte passiu, en concret la obtenció de la renda.
- Tribut de caràcter personal. El fet imposable es defineix en referència a una persona determinada, és a dir, la persona jurídica receptora de la renda.
- Tribut que grava la renda total del subjecte passiu.
- Tribut que grava la renda de societats i altres entitats jurídiques, així com qualsevol entitat jurídica qualificada com a subjecte passiu per part de la llei.
- Tribut de meritament periòdic, s'estableixen temps temporals, períodes impositius, per autoliquidar les obligacions amb Hisenda.

El pilar central d'aquest impost és la comptabilitat i la determinació del resultat comptable de la societat, que constitueixen els punts per la determinació de la base imposable i la quantia que s'ha de pagar anualment.

La justificació d'aquest IS com un impost autònom, rau en la capacitat econòmica de les persones jurídiques, ja que combinen els mitjans de producció i al mateix temps obtenen un benefici de dita producció. Un altre motiu important és la

³⁰ Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línia], núm. 288, de 28/11/2014. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> > [Consulta: 20 de febrer 2016]. [Bloque 3: #a1]

importància d'utilitzar aquest impost com un instrument de política fiscal perquè les decisions preses per les societats afectades per l'IS tenen una transcendència econòmica que afecta a tot el país.³¹ Per altra banda, existeix una dimensió internacional de l'impost a causa de l'exposició de motiu de la Llei de l'Impost de Societats 27/2014 de 27 de novembre, destaca el que suposa la internacionalització de l'economia. Això és així perquè al llarg del seu articulat fa referència a diversos elements d'estrangeria com pot ser la evasió de la doble imposició internacional.³²

Per tant, s'extreuen uns principis bàsics que caracteritzen aquesta legislació:

- Principi de neutralitat, l'aplicació d'aquest impost no ha de modificar la pràctica econòmica dels subjectes passius.
- Principi de competitivitat, l'IS ha de ser coherent amb les mesures de polítiques econòmiques destinades a l'impuls de dita competitivitat.
- Principi de transparència.
- Principi de sistematització.
- Principi de coordinació internacional.³³

L'existència de l'IS es troba en el nostre país des de l'any 1845 amb la reforma de Mon-Santillán. Tot i així, la imposició tributària tal i com la coneixem avui en dia s'implanta al 1900 i s'ha vist modificada en moment determinats de la nostra història

³¹ JUAN MARTIN QUERALT; JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ; ANTONIO CAYÓN CALIARDO. *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*. Navarra, editorial Aranzadi, S.A. ISBN: 978-84-9725-825-8. (Pàgina 307)

³² JUAN MARTIN QUERALT; JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ; ANTONIO CAYÓN CALIARDO. *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*. Navarra, editorial Aranzadi, S.A. ISBN: 978-84-9725-825-8. (Pàgina 309)

³³ Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línia], núm. 288, de 28/11/2014. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> > [Consulta: 20 de febrer 2016]. [Bloque 1: #preambulo-2]

fins arribar als nostres dies amb la nova regulació de la Llei de l'Impost de Societats 27/2014 de 27 de novembre.

2.2 Tributació de les societats civils en l'actualitat

L'Impost de Societats es modifica amb l'objectiu de proporcionar més neutralitat, igualtat i justícia a l'impost, augmentar la competitivitat econòmica de les empreses, simplificar la seva tramitació i obtenir la adaptació normativa espanyola al dret comunitari. Una de les principals novetats és la consideració de les societats civils com a nous subjectes passius afectats per aquest impost.³⁴

La Disposició Transitòria Trentena Segona de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de la Llei de l'Impost de Societats, fa referència a les Societats Civils subjectes a aquest impost de Societats. Aquesta disposició és d'aplicació a les societats civils i als seus socis els quals s'hagin vist afectats per l'aplicació del règim de rendes, d'acord amb el que estableix la Secció 2^a del Títol X de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost de la Renta de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis de l'Impost de Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni, en períodes impositius anteriors al 1 de gener de 2016 i tenen aquest 2016 consideració de contribuents, per tant, de subjectes passius del Impost de Societats.³⁵

Per tant, les societats civils amb objecte mercantil estan subjectes a l'Impost de Societat aquest 2016. Així doncs, ja no tributen com entitats subjectes a IRPF. A causa d'aquesta mesura la llei de IRPF incorpora un règim transitori que regula el canvi de dites entitats com contribuents de IRPF a contribuents de IS, i habilitar també un règim especial de dissolució i liquidació el qual s'explicarà posteriorment.³⁶

³⁴ Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línia], núm. 288, de 28/11/2014. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> > [Consulta: 20 de febrer 2016]. [Bloque 1: #preambulo-2]

³⁵ Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línia], núm. 288, de 28/11/2014. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> > [Consulta: 20 de febrer 2016]. [Bloque 221: #dttrigesimasegunda]

³⁶ AGÈNCIA TRIBUTÀRIA. *Cuadro comparativo Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades Modificaciones respecto del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se*

Per la modificació de la Llei de l'Impost de Societats 27/2014 de 27 de novembre, els canvis soferts en aquest tribut són modificacions aplicables a les societats civils en aquest nou període impositiu. Les reformes més significatives consisteixen en una rebaixa del tipus i mesures d'ampliació de la base, reducció de les despeses deduïbles i deduccions en la quota. Les entitats sotmeses a aquest impost es denominen en aquest nou període impositiu contribuents i no subjectes passius com s'anomenaven fins aquest 2016. Així doncs, les societats civils són contribuents de l'Impost de Societats, sempre i quan tinguin objecte mercantil. Les societats civils que no tinguin objecte mercantil, continuen tributant Secció 2^a del Títol X de la Llei 35/2006, de 28 de novembre del IRPF.

“Article 7:

Seran contribuents del impost, quan tinguin la residència en territori espanyol:

a) Les persones jurídiques, excloses les societats civils que no tinguin objecte mercantil.

Etc.”

Les persones jurídiques, és a dir, societats civils amb objecte mercantil, tributen com a contribuents del IS al tipus fix del 25%. A sensu contrari, les entitats que no tinguin objecte mercantil seguiran tributant per IRPF. Aquest percentatge s'aplica als rendiments del treball i per tant, es deixen de repartir beneficis de la entitat entre els socis en proporció al seu percentatge de participació en l'entitat. Així doncs, és el benefici el que tributa al tipus fix del 25%.³⁷

Una de les conseqüències d'aquesta reforma fiscal és que no només estan sotmeses al tipus de gravamen general de la Societat Limitada o la Societats Anònima, sinó a més, tenen unes obligacions fiscals i comptables semblants a les d'una societat mercantil com per exemple dur a terme una comptabilitat ajustada al Codi de Comerç,

aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. [en línia]. <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Impuesto_sociedades/Novedades_Impuesto_Sociedades_publicas_2014/Comparativa_Sociedades_dic.pdf> [Consulta: 10 abril 2016]

³⁷ PSF GRUPO. Societats Civils: novedades destacades para el 2016. [en línia] <<http://www.psfgrupo.com/sociedades-civiles-novedades-destacadas-para-el-2016/>> [Consulta: 10 abril 2016]

la presentació dels comptes anuals al Registre Mercantil (fins la reforma això no era així, ja que les societats civils no havien de presentar els llibres comptables ni els resums anuals).³⁸

Un dels grans perjudicis a tenir en compte però, és que tot i aquests canvis i noves obligacions establertes als socis de la societat civil, aquests segueixen conservant el règim de responsabilitat solidaria i il·limitada respecte els deutes de la societat. Tanmateix, tindran personalitat jurídica a efectes del IS com a conseqüència de la seva constitució en escriptura pública o mitjançant document privat presentat a la Agència Tributària a efectes de la assignació del número de Identificació Fiscal (NIF).

A més a més, el govern en el seu projecte de Pressupostos Generals del Estat determina a les societats civils que fins aleshores es trobaven en el règim de recàrrec d'equivalència deixen aquest règim, ja que són subjectes passius del IS aquest 2016.

2.3 Efectes de la nova tributació

Com ja s'ha esmentat amb anterioritat, a causa de la modificació prevista al Codi de Comerç, es modifiquen tant la Llei del Impost de la Renta com la Llei de l'Impost de Societats, tenint com a conseqüència principal que les societats civils amb objecte mercantil estan subjectes a aquest impost. Tot i així, els socis, persones físiques d'aquestes entitats que tributin en aquest període impositiu per l'IS, podran seguir aplicant les deduccions a la quota íntegra per activitats econòmiques tal com preveu l'article 68.2 de la Llei 26/2014, de 27 de novembre, de modificació de la Llei 35/2006, del Impost de la Renta de les Persones Físiques que estiguin pendents i aplicant uns límits a 1 de gener de 2016.³⁹

³⁸ AGENCIA TRIBUTARIA. *Principales novedades tributarias introducidas por la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (BOE del día 28)*. [en línia]. <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Impuesto_sociedades/Novidades_Impuesto_Sociedades_publicadas_2014/Reforma_Sociedades.pdf>[Consulta: 15 abril 2016].

³⁹ VLEX. *Novidades tributarias de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. [en línia]. <<http://vlex.es/>> [Consulta: 15 abril 2016].

Les societats civils amb objecte mercantil i personalitat jurídica tributen en aquest període impositiu per l'IS com es reitera diverses vegades. Aquest canvi es regula en un règim transitori en la Disposició Transitòria 32^a de la Llei de l'Impost de Societats per la distribució de beneficis i rendes obtingudes en la transformació de participacions d'aquestes entitats, generats en exercicis anteriors els quals tributaven per atribució de rendes. Dita disposició serà analitzada a continuació.

Aquest règim transitori estableix una sèrie de criteris els quals són:

- Les rendes ja meritades i no integrades en la base imposable dels períodes impositius en què la societat civil va tributar en IRPF, es realitzaran en la base imposable del Impost de Societats corresponen al primer període impositiu d'aquest 2016. És a dir, les rendes que la societat civil no va poder incloure en l'anterior període impositiu el qual tributaven per atribució de rendes han de ser incorporades al 2016. En sentit contrari, les rendes ja integrades en l'anterior període impositiu, les quals van tributar per IRPF, aquestes no s'han de comptar a efectes d'aquest període impositiu. Així doncs, no tributen per IS.

La interpretació d'aquesta norma en referència a aquest punt, pot suggerir dubtes. Algun d'aquests és en les rendes ja meritades les quals resultava aplicable el règim d'operacions a termini, és a dir, els contribuents en aquest criteri adopten el criteri de caixa. El criteri de caixa és aquell que consisteix en imputar els ingressos i les despeses al període en el que es cobren o paguen, sense tenir en compte quan s'han realitzat les operacions.

Aquest criteri de caixa també es preveu en l'IS i coincideix amb l'IRPF en quan al fet determinant de la imputació de la renda en funció de la exigibilitat dels pagaments aplaçats. Així doncs, no hauria de comportar sense més, la integració de les rendes aplaçades i no exigibles fins aquest moment.

Un dels motius pel qual no s'integren en aquest nou període impositiu les rendes ja meritades en l'anterior període impositiu d'atribució de renda, és evitar una doble tributació de la mateixa renda.

- En el cas de què les societats civils amb personalitat jurídica hagin de portar una comptabilitat apropiada i tinguin en conseqüència, aquesta obligació predeterminada pel que estableix el Codi de Comerç (cal recordar que les societats civils es caracteritzen perquè en un principi no han de presentar els llibres comptables ni resums anuals) en els exercicis anteriors aquest període impositiu, és a dir, als anys 2014 i 2015, la disposició transitòria preveu unes regles en concret. Aquestes regles d'aplicació són:

- a) Pel que fa a la distribució dels beneficis els quals han tributat en IRPF, amb indiferència del moment del repartiment dels mateixos, aquests tindran un règim especial:

El beneficiari de la distribució dels beneficis que ha obtingut l'empresa, i quan aquest beneficiari sigui contribuent del IRPF, els beneficis del qual sigui *“els dividends, primes d'assistència a juntes i participacions en els beneficis de qualsevol entitat; i els rendiments procedents de qualsevol classe d'actius, excepte l'entrega d'accions alliberades que, estatutàriament o per decisió dels òrgans socials, que faculden per participar en els beneficis, ventes, operacions, ingressos o conceptes anàlegs d'una entitat per causa diferent de la remuneració del treball personal”*⁴⁰ no formen part de la base imposable d'aquesta atribució de renda i per això no estaran subjectes a retenció o ingressos a compte.

Els beneficis rebuts d'un establiment permanent tampoc s'inclouran en la base imposable, per tant, no tributaran ni en IRPF ni en IS. I com succeeix amb el punt anterior tampoc estan subjectes a retenció o ingressos a compte dits beneficis.

En referència a la no subjecció a retenció o ingressos a compte dels beneficis obtinguts per rendiments o per disposar d'un establiment permanent, es fa per impedir l'absència de tributació o la doble

⁴⁰ Espanya. 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.. (BOE [en línia], núm. 285, de 29/11/2006. < <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> > [Consulta: 20 de febrer 2016]. [Bloque 30: #a25]

tributació d'una renda per canvis de criteri d'imputació com ja s'ha esmentat anteriorment.

Un soci de la societat considerat no resident i per tant, subjecte al Impost de la Renda de no Residents, quan no tingui un establiment permanent en el nostre país, els beneficis que obtingui d'aquesta societat es veuran subjectes al que fixi l'impost anomenat anteriorment.

La raó de no sotmetre a tributació aquesta distribució de beneficis és perquè els socis de l'entitat corresponen, ja van tributar per aquest beneficis en l'anterior període impositiu, és a dir, per atribució de rendes.

- b) La transmissió de participacions de la societat civil, les rendes obtingues en aquesta transmissió, que procedeixi de beneficis no dividits en els altres exercicis d'IRPF, i amb independència de l'entitat a les que aquestes participacions es transmeten i el moment de la realització de dita transmissió, les participacions tindran una consideració en concret:

La persona que transmet està subjecte a IRPF, es tindrà en compte el valor d'adquisició i titularitat i el valor de transmissió d'aquesta participació. Per tant, s'ha de tenir en compte el valor d'adquisició i titularitat, els quals es tindran per incorporats en tres moments diferents:

1. Tenint en compte el preu o quantitat desemborsada per la seva adquisició.
2. L'import dels beneficis socials sense el seu repartiment efectiu, i si dits beneficis s'haguessin obtingut en el període impositiu del IRPF i que aquest període sigui el moment d'adquisició o alienació. És a dir, es tracta de beneficis pels quals el soci ha tributat per atribució de rendes, però que no han sigut objecte de distribució als socis.
3. Els socis que obtinguin aquests beneficis socials posteriorment d'haver adquirit la participació a la societat, aquest valor

d'adquisició es disminuirà i s'equipararà als beneficis establerts en el període impositiu d'atribució de rendes.

El transmissor és contribuent del IS o del Impost de la Renda de no Residents sempre i quan tingui establiment permanent, es registrarà ja no per l'atribució de rendes sinó per l'IS. Per tant, contempla les normes d'aplicació de la Llei de l'Impost de Societats. L'article 21.3 d'aquesta llei estableix l'exempció de les rendes positives obtingudes en la transmissió de la participació d'una entitat sempre i quan es compleixin uns requisits.

El transmissor en aquest supòsit no sigui resident i no tingui establiment permanent es registrarà per l'Impost de la Renda de no Residents. L'article 24.4 de la Llei de l'Impost de la Renda de no Residents (LIRNR) remet a l'aplicació de les normes per determinar els guanys patrimonials al IRPF.

- Les societats civils diferents a les esmentades anteriorment, és a dir, no estan obligades a portar una comptabilitat ajustada al que estableix al Codi de Comerç, i en les que es presumeix que es té menys informació veraç de la seva situació patrimonial, s'estableixen unes regles en referència als efectes fiscals. Aquestes regles són:
 - a) A 1 de gener de 2016 els fons de la societat o entitat està formada per les aportacions efectuades pels socis.
 - b) Aquestes fonts tenen uns límits, específicament la diferència entre el valor del immobilitzat material i inversions immobiliàries establertes als corresponents llibres de registre, i el passiu exigible, sense perjudici que apareguin nous elements patrimonials.
 - c) El valor de les participacions a 1 de gener de 2016 de la societat adquirides amb anterioritat a aquesta data tindran el valor d'adquisició que deriva de les regles i límits esmentats en l'apartat b).Es pressuposa que no hi ha beneficis d'exercicis anteriors en aquestes societats civils. Per tant, la manera d'evitar una possible doble tributació és mitjançant la forma de determinar el cost d'adquisició: (immobilitzat material i inversions immobiliàries registrades) - (passiu exigible). En el

cas de què es trobin nous elements patrimonials no registrats, aquestes faran augmentar el cost d'adquisició.⁴¹

2.4 Opcions davant aquest canvi tributari

2.4.1 Anàlisi de la Disposició Transitòria 19^a de la Llei de l'Impost de la Renda de les Persones Físiques

En quant a les oportunitats de planificació fiscal enfront aquest canvi normatiu, es poden citar les següents sens perjudici de què es valori cas per cas i de manera específica i particularitzada. Aquestes opcions són:

- Dissolució de la societat civil i traspasar l'activitat empresarial a una o varies persones físiques "autònoms".
- Dissolució de la societat civil i transformació en societat limitada.

S'habilita un règim especial de dissolució i liquidació amb uns beneficis fiscals per aquelles societats civils que amb la reforma són contribuents del Impost de Societats i no ho desitgin ser. Aquestes entitats no disposades a tributar per IS, poden emparar-se en el règim de dissolució i liquidació establert a la Disposició Transitòria 19^a de la Llei 35/2006 del Impost de la Renda de les Persones Físiques.

La Disposició transitòria 19^a estableix la dissolució de determinades societats civils. Per a què sigui d'aplicació la mateixa s'han de complir una sèrie de requisits establerts en la mateixa disposició, aquests són:

- Amb anterioritat al 1 de gener de 2016 haguessin aplicat el règim d'atribució de rendes previst en la Secció 2^a del Títol X de la Llei de l'Impost de la Renda de les Persones Físiques. I que amb posterioritat a aquesta data siguin considerats contribuents de l'IS.
- En aquest període impositiu de 2016, en els 6 primers mesos de l'exercici s'ha d'adoptar expressament la decisió de dissolució amb la corresponent

⁴¹ LAS ASESORÍAS. *Régimen transitorio Sociedades Civiles*. [en línia] <<http://www.lasasesorias.net/regimen-transitorio-sociedades-civiles.aspx>> [Consulta: 18 abril 2016]

liquidació de la societat. Per altra banda, en els sis mesos següents la societat quedarà extingida.

En el reglament oportú s'establiran els elements formals exigits per poder aplicar aquesta disposició. La dissolució amb la corresponent liquidació disposa d'un règim fiscal especial:

- a) Exempció en la modalitat d'operacions societàries de l'Impost sobre Transmissions Patrimonials (ITP) i Actes Jurídics Documentats (AJD).
- b) Exempció en el IIVTNU (plusvàlua).
- c) Ajornament al valor rebut.⁴²

L'exempció en la modalitat d'operacions societàries de l'Impost de Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics, també es disposa que no meriten l'Impost IVTNU amb ocasió de les adjudicacions als socis dels immobles de naturalesa urbana. En la posterior transmissió s'entendrà que aquests van ser adquirits en la data en què ho van ser en el seu moment per la societat que es vol extingir.

En el IRPF, IS i el IRNR dels socis només es tributarà en el moment de la liquidació quan es rebin els diners o crèdits, en un altre cas es difereix la tributació al moment en què es transmeten els altres elements que hagin sigut adjudicats als socis. Per tant, el tractament fiscal és el següent:

- Valor d'adquisició + Valor Titularitat + deutes adjudicats – crèdits i diners adjudicats = Resultats que poden ser els següents.
 - a) Resultat < 0 El seu import serà guany patrimonial o renda i la resta d'elements adjudicats que no són crèdits ni diners, tindran valor d'adquisició 0.
 - b) Resultat = 0 No hi ha guany ni pèrdua patrimonial, ni en el seu cas renda.

⁴² AGENCIA TRIBUTARIA. *Sociedades Civiles.* [en línia] <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas__IRPF/_INFORMACION/Reforma_Renta_2015/Contribuyentes/Sociedades_civiles.shtml> [Consulta: 19 abril 2016]

- c) A més a més, la resta d'elements adjudicats que no són crèdits ni diners tindran valor d'adquisició 0.
- d) Resultat > 0 No hi ha guany ni pèrdua patrimonial, ni en el seu cas de renda, i el resultat positiu es distribuirà entre la resta d'elements adjudicats, no crèdits ni diners, en funció del valor de mercat que resulti del balanç final de liquidació de la societat que s'extingeix.
- e) En la posterior transmissió s'entendrà que aquests van ser adquirits en la data en què ho fossin per la societat que s'extingeix.
- f) Si no s'acorda la dissolució i liquidació o no es respecten els terminis, la societat civil tindrà la consideració de contribuïent del Impost de Societat des de l'1 de gener de 2016 i no li serà d'aplicació l'anomenat règim d'atribució de rendes.⁴³

S'estableix un règim transitori en el IRPF que regula la translació d'aquest tipus de societats com contribuïents del IRPF a contribuïents del IS, i per tant, règim especial de dissolució i liquidació.

- Els socis, persones físiques, de societats civils que passin a tributar per l'Impost de Societats poden seguir aplicant les deduccions a la quota íntegra per activitats econòmiques (art. 68.2 d'aquesta llei), que estiguin pendents d'aplicació a 1 de gener de 2016, amb els límits previstos a la renda. Aquest apartat ha propiciat una nova redacció del art. 8.3 i de la Disposició transitòria 30^a de la Llei de l'Impost de les Persones Físiques.

El canvi fiscal és important, de manera que els socis d'una societat civil han de plantejar-se si volen tributar per IS amb el que això comporta. Haurien de portar una comptabilitat mercantil, es produiria un augment en la despesa d'assessoria i hauria una nova forma de registrar i declarar els ingressos dels socis.

⁴³ AGENCIA TRIBUTARIA. *Sociedades Civiles*. [en línia] <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas__IRPF/_INFORMACION/Reforma_Renta_2015/Contribuyentes/Sociedades_civiles.shtml> [Consulta: 19 abril 2016]

Per tant les possibles opcions són:

- Es dissol la societat i passa la seva titularitat a una persona física: és una opció adient quan un dels socis treballador és el més partícip i el més important de la societat. I sobretot quan els altres socis són familiars que s'han inclòs en la societat civil a efectes de poder reduir la pressió fiscal a l'hora de distribuir els beneficis.

Pot resultar també una opció òptima quan els béns de la societat corresponen a un soci i els altres socis són únicament capitalistes i han aportat diners amb una participació mínima.

- Es dissol la societat civil i es transforma en una societat limitada: l'anteriorment exposada Disposició Transitòria 19^a fixa uns terminis per procedir a la dissolució i liquidació de la entitat civil. Tanmateix estableix un règim fiscal favorable quan es realitza dins dels terminis fixats.

Entre els avantatges destaca que no meritirà IIVTNU, efecte a tenir en compte quan en l'actiu de la societat civil hi hagi immobles urbans, així com la exempció en la modalitat del ITP i AJD.

El tractament dels béns i drets assignats als socis s'assimilen a l'establert per la dissolució de societats patrimonials. La posterior constitució d'una societat limitada disposa dels avantatges propis de la societat de capital en quan a la limitació de la responsabilitat dels socis pel capital aportat.

Per a la creació de la Societat Limitada s'haurà d'inscriure en el Registre Mercantil i realitzar juntament un acord de transformació en el qual els creditors han de declarar la seva conformitat. A causa d'aquesta transformació han de realitzar una escriptura pública de transformació i posteriorment la seva inscripció en el Registre Mercantil.

- Seguir com a societat civil i tributar per IS: és el supòsit més simple però exigeix tributar per IS aquest nou període impositiu. Com a conseqüència d'aquesta decisió haurà de complir els requisits exigits per l'IS com pot ser portar els llibres comptables segons el que estableix el Codi de

Comerç. Altrament presentar els diferents models exigits segons l'activitat realitzada.

- Dissolució de la societat civil i creació d'una comunitat de béns. La constitució de la comunitat de béns ha de complir amb la definició i propòsit d'aquest tipus d'entitats, corrent el risc d'una comprovació prèvia per part de l'administració tributària de cara a l'obtenció del número d'identificació fiscal.⁴⁴

2.4.2 Societats Civils afectades per la reforma tributària

Respecte les societats que es veuen afectades per aquest canvi tributari han de ser societats civils amb personalitat jurídica i objecte mercantil. En referència la personalitat jurídica, la societat es manifesta com a tal davant de l'Agència Tributària i per això s'observa la voluntat que els seus pactes no són secrets i, per conseqüent, tenen personalitat jurídica. En el moment en què els seus pactes es considerin secrets, aquells que no es considerin públics, no hi ha personalitat jurídica. Hi ha tres figures les quals no tributen mai per IS: comunitats de béns, herències jacents o qualsevol entitat sense personalitat jurídica.

Existeix objecte mercantil quan es realitza una activitat econòmica de producció, intercanvi o de prestació de serveis amb ànim de lucre. Doncs les societats civils que exploten una activitat econòmica han de tributar per IS. No entren expressament les entitats que es dediquen a activitats agrícoles (excepte les societats agrícoles de transformació), ramaderes, forestals mineres o de caràcter professional com metges, advocats, entre d'altres.

Per part de l'Administració Tributària s'indica una dada la qual és una lletra assignada al NIF (Número d'Identificació Fiscal) de la comunitat de béns o societat en qüestió. Així doncs, els NIF amb la lletra "E" són considerats com comunitats de béns

⁴⁴ SERGIO RUIZ GARROS; JOAQUÍN BLASCO MERINO. *Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016.* [en línia] <http://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2015_05_T_regtrib-sociedades-civiles.pdf> [Consulta: 19 abril de 2016]

així és que no tenen personalitat jurídica, i segueixen tributant pel règim d'atribució de rendes del IRPF.

El canvi, el normatiu afecta a aquelles societats civils que disposin de la lletra “J” en el seu NIF i que realitzen activitats qualificades de mercantils, en les quals destaca les de caràcter professional.

En concret, es consideren societats civils afectades per aquesta reforma diverses activitats com poden ser perruqueries, bars, electricistes, fontaners, o de farmàcia constituïts tots ells com a societats civils. Aquest canvi afecta a una figura societària molt utilitzada en els petits negocis i emprada per evitar grans despeses en la gestió de la societat mercantil.

2.4.3 Societats Civils no afectades per la reforma

Les societats civil no subjectes a aquesta reforma són les activitats agrícoles (excepte les societats agrícoles de transformació), ramaderes, forestals mineres o de caràcter professional com metges, advocats, entre d'altres. Es tracta d'entitats que no desenvolupen una activitat mercantil.⁴⁵

Tributaran en règim d'atribució de rendes, és a dir, cada un dels socis tributarà en el seu IRPF personal pels rendiments obtinguts de l'entitat civil en base al seu percentatge de participació. El rendiment de la societat s'incorpora a la declaració de cada un dels partícips però només en la proporció que aquests declarin. Aquests rendiments tributen al tipus corresponent de cada soci, en funció dels altres rendiments que aquestes obtinguin, per tant, aplicant la taula de gravament de l'IRPF. Així doncs, la societat civil no ha de dur a terme una declaració tributària pròpia pels beneficis obtinguts.

2.5 Declaració Censal

⁴⁵ ASESORÍA EMPRESARIAL SERVICIOS ADMINISTRATIVOS. *En 2016 las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto Sociedades. Analiza tu situación.* [en línia] <<http://www.externalix.com/en-2016-las-sociedades-civiles-con-objeto-mercantil-pasan-a-ser-contribuyentes-del-impuesto-sociedades-analiza-tu-situacion/>> [Consulta: 20 abril 2016]

D'acord a l'aplicació de l'article 7 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, del Impost de Societats, les societats civils amb personalitat jurídica i amb objecte mercantil aquest 2016 tributen com a contribuents del IS. El departament de gestió tributària de la AEAT (Agència Estatal d'Administració Tributària), va emetre les instruccions referents a determinades qüestions censals relacionades amb la modificació de la tributació de les societats civils amb objecte mercantil.

L'ordre EHA /451/20081, de 20 de febrer, en la que es regula la composició del Número d'Identificació Fiscal de les Persones Jurídiques i entitats sense personalitat jurídica, s'ha vist modificat en el seu article 3 que afecta a les claus E i J que passen a denominar-se:

- E. Comunitat de béns, herències jacentes i altres entitats sense personalitat jurídica.
- J. Societats Civils.

Segons la doctrina i les consultes de la Direcció General de Tributs:

1. L'entitat manifesta que és una societat civil davant l'AEAT, quan insti la sol·licitud del NIF, els seus pactes deixen de ser secrets. Degut això li atorgarà personalitat jurídica i la consideració de contribuents del IS si tenen objecte mercantil. En aquest cas obtindrà el NIF -J- de la Societat Civil.
2. L'entitat no manifesta que és una societat civil davant l'AEAT, quan insti la sol·licitud del NIF, si no que s'expressa com qualsevol altre entitat sense personalitat jurídica, del art.35.4 LGT, els seus pactes es conserven com a secrets. Com a conseqüència no se li considerarà la personalitat jurídica i no tributarà per IS. Aquests casos poden ser per exemple comunitats de béns, herències jacentes o qualsevol altre entitat sense personalitat jurídica. El seu NIF serà -E-.

La societat civil aconsegueix la personalitat jurídica des del moment en què es manifesta com a tal davant l'AEAT en el procés de sol·licitud del NIF. Així doncs, les societats civils que constin en el cens amb el NIF -J- tenen personalitat jurídica. Per aquest motiu es realitza un procés de reassignació del NIF a les societats civils afectades, i passen a ser anomenades en tres subclasses noves:

- 37 Societat Civil sense objecte mercantil.
- 75 Societat Civil professional.
- 76 Societat Civil amb objecte mercantil.

Les entitats han de porta o se les ha d'informar en referència a l'activitat econòmica que consti declarada. Dita informació és:

- S'emetrà una carta informativa a les societats civils que es trobin en el cens per informar-les de diferents punts:
 - a) La modificació de la normativa.
 - b) De les activitats que segons la DGT es consideren que tenen objecte mercantil.
 - c) Les societats civils considerades contribuents de l'IS per objecte mercantil, disposen fins al 30 de juny per dissoldre's d'acord amb la Disposició Transitòria 19^a de la LIRPF.
 - d) La forma de compliment del model 036 en cas de què es dissolguin, i aquelles que tributen per l'IS aquest nou període impositiu.
- Les societats civils que no s'han manifestat durant aquest període de temps a la presentació del model corresponent de tributació, l'AEAT iniciarà un procediment de comprovació censal mitjançant les dades de les quals disposa.⁴⁶

Les declaracions censals que poden presentar els socis de la societat civil existent amb objecte mercantil i han de tributar aquest nou període impositiu per IS disposen d'un termini de 6 mesos a partir de l'1 de gener de 2016 per dissoldre's. I es poden donar les següents situacions:

- Societat civil que passa a tributar per l'IS.
- Societat civil que es dissolen i liquiden.

⁴⁶ AGENCIA TRIBUTARIA. *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*. [En línia].

<http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Instrucciones_sociedades_civiles.pdf> [Consulta 13 abril 2015].

- Societat civil que vol transformar-se en comunitat de béns.
- Societat civil que es transforma en societat limitada.
- Societat civil que comunica un canvi d'activitat econòmica.
- Societat civil que es transforma en professional.
- Societat civil professional que no figura en el cens de la AEAT.
- Societat civil sense activitat econòmica d'alta.⁴⁷

1. Les societats civils que tributen per IS i que no es dissolen d'acord amb el què estableix la DT 19ª LIRPF.

S'ha de modificar la casella que correspongui per donar-se de baixa als règims d'IVA (Impost sobre el Valor Afegit) incompatibles i d'alta al que correspongui. Els socis subjectes a IS que estiguin donats d'alta en el cens d'empresaris, professionals únicament per tenir obligacions derivades de la seva condició dels socis d'una entitat en atribució de rendes procediran a comunicar la seva baixa al cens. Es modifica la "forma jurídica" i s'ha de fer constar la societat civil amb objecte mercantil.

2. Societats Civils que es dissolen i liquiden segons l'establert a la DT 19ª LIRPF.

Disposen d'un termini de 6 mesos per presentar la modificació de la forma jurídica tal i com s'ha esmentat anteriorment. Han de concórrer les circumstàncies específiques establertes a la disposició. Haurà de presentar el model 036 referent a l'extinció de la societat i la baixa individual de cada soci. En el moment final de la seva extinció entregarà el model 036 en la qual dóna de baixa en el cens d'empresaris, professionals i retenidors per extinció i la baixa individual de cada soci.

3. Societats civils que pretenen transformar-se en comunitat de béns.

Aquesta opció no és possible, ja que la normativa no permet a una societat civil transformar-se en una entitat sense personalitat jurídica. Si vol constituir una entitat sense personalitat jurídica primerament ha de dissoldre i liquidar la

⁴⁷ ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS. *Cuestiones Censales de Sociedades Civiles*. [En línia]. <http://www.arcoabogados.es/es/articulo-legal/cuestiones-censales-de-sociedades-civiles> [Consulta: 20 abril 2016].

societat civil i posteriorment crear una nova entitat sense personalitat jurídica. nova activitat.

4. Societats civils que es transformen en societats limitades.

Dita entitat s'ha d'inscriure en el Registre Mercantil i per tant, complir amb els requisits del oportú procediment de transformació d'una societat. Aquest procediment es troba regulat a la Llei 3/2009 de modificacions estructurals.

En aquest cas no es produeix dissolució ni liquidació de la societat, així doncs no resulta d'aplicació el previst a la DT 19ª LIRPF.

5. Societat civil que comunica un canvi d'activitat econòmica.

El canvi d'activitat econòmica, pot suposar per les societats civils tributar per IS i deixar de tributar per atribució de rendes.

Es produeix el canvi de la terminologia emprada de societat sense objecte mercantil a societat amb objecte mercantil.

6. Societat civil que es transforma en professional.

La transformació d'una societat civil a una professional si que és possible. La nova societat ha d'aportar l'escriptura de transformació degudament inscrita en el Registre Mercantil.

7. Societat Civil professional que no figura en el cens de l'AEAT.

En el model 036 ha d'indicar la seva forma jurídica, és a dir, societat civil professional.

8. Societat civil sense activitat econòmica donada d'alta.

Les societats civils afectades en aquest supòsit, són les que no tenen activitat econòmica donada d'alta en el cens a 1 de gener de 2016 i que l'última activitat econòmica que consta és considerada societat civil amb objecte mercantil com a tal. Com a conseqüència s'ha de presentar l'acord de dissolució abans del 30 de juny del 2016. En el supòsit que no duguin a terme dita dissolució es considerarà a la societat com a contribuent del IS en aquest nou període impositiu. Tot i així, constarà com una societat inactiva.

En virtut de les diferents opcions de les quals disposa la societat civil, ha de presentar el model 036 en el qual s'indiqui l'elecció de la seva situació fiscal. Juntament amb els documents i requisits inclosos en les instruccions establertes per la Direcció General de Tributs. Les societats civils que no presentin aquest model s'incoarà un procediment de comprovació per part de l'AEAT.⁴⁸

⁴⁸ AGENCIA TRIBUTARIA. *Cuestiones censales en relación con la modificación en la tributación de las sociedades civiles con objeto mercantil*. [En línia].

<http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Instrucciones_sociedades_civiles.pdf> [Consulta 13 abril 2015].

3. Supòsit pràctic

3.1 Exercici pràctic

El supòsit pràctic analitzat és la dissolució de la societat civil i la transformació d'aquesta en una Societat Limitada. El negoci escollit és en l'àmbit de l'Hosteleria, ja que molts dels negocis afectats per la reforma tributària són cafeteries o bars.

En aquest supòsit tenim un negoci d'Hosteleria anomenada "KIT". Per les característiques de l'activitat podria enquadrar-se en l'epígraf d'una cafeteria d'una tassa o d'altres cafès i bars. D'aquesta manera pot assignar-se al establiment l'epígraf de l'I.A.E que es consideri més adequat.

L'activitat d'Hosteleria es desenvolupa en un local de lloguer amb una superfície de 100 m². La renda mensual que es paga d'aquest local és de 1500 euros. Disposa de mobiliari, estris, instal·lacions i altre immobilitzat valor del qual ascendeix a 30.050,60 euros. Tanmateix disposa d'un equip informàtic el qual té un valor de 1.502,53 euros. La barra té una longitud de vuit metres i les taules adaptades per quatre són dotze. En el rebut de subministrament elèctric hi ha 20 Kw contractats. Es troben instal·lades en el mateix local dues màquines recreatives: una considerada del model màquina B, i l'altre considerada del model màquina A.

Les persones que treballen en l'activitat són:

- El titular de l'activitat i el seu cònjuge: ambdós treballen en el negoci durant tot el dia. Estan donats d'alta en el regim especial de treballadors autònoms i liquiden per aquest concepte 250 euros mensuals cada mes cada un.
- Treballadors, són tres persones alienes al grup familiar. Dos d'elles (una menor de 19 anys), es troba treballant a jornada completa i l'altre només a mitja jornada. Els salaris anuals bruts que reben són 12.000 i 6.000 euros de jornada completa i mitja jornada respectivament. La Seguretat Social (SS) és a càrrec de l'empresa la qual paga 10.000 euros anuals.

En l'últim exercici han tingut els següents ingressos:

- Prestació de Serveis → 240.000 euros
- Màquines recreatives → 10.000 euros

A causa de l'activitat de l'Hosteleria han de realitzar-se unes compres d'aliments i begudes. Aquestes compres al llarg de l'any ascendeixen a 105.000 euros. Al iniciar-se l'exercici i segons l'inventari es disposava de 9.000 euros en productes. Al acabar l'exercici però l'inventari reflexa la quantitat de 12.000 euros. Per tant s'ha consumit:

- $9.000 + 105.000 - 12.000 = 102.000$

A continuació s'ha de preveure les despeses originades per al correcte desenvolupament de l'activitat:

- Interessos de préstec → 2.500 euros
- Subministraments → 4.800 euros
- Reparacions i conservació → 2.000 euros
- Tributs → 800 euros
- Assegurança → 1.200 euros
- Altres despeses → 8.000 euros

L'epígraf de la cafeteria amb una tassa és el 672.3 i el d'altres cafès i bars l'epígraf és el 673.2. Per a les societats civils s'aplica el règim de mòduls sempre i quan no es renunciï aquest règim d'atribució de rendes. Si es produeix la renúncia es tributa per estimació directa en quan a l'atribució de la renda. Pel que fa a la societat civil, un cop transformada en Societat Limitada s'ha de liquidar l'IS a través d'una estimació directa corresponent a dit impost.

La liquidació de la Societat Civil en IRPF i IS es mostren a continuació.

3.1.1 Càlcul en Estimació Directa Simplificada

CONCEPTE	IMPORT
Ingressos	
→ Prestació de serveis	240.000 €
→ Màquines recreatives	10.000 €
Despeses deduïbles	
→ Consum en matèries primeres (9.000 + 105.000 – 12.000)	102.000 €
→ Sous i Salaris (2 x 12.000 + 6.000)	30.000 €
→ Càrregues socials (250 x 2 x 12 + 10.000)	16.000 €
→ Despeses financeres	2.500 €
→ Tributs	800 €
→ Arrendaments	18.000 €
→ Subministraments	4.800 €
→ Primes d'assegurança	1.200 €
→ Conservació i reparació	2.000 €
→ Altres despeses	8.000 €
→ Amortitzacions <i>(s'estima un percentatge mig del 15%: 15% de 31553'14)</i>	4.700 €
RENDIMENT NET PREVI ABANS DE DESPRESES DE DIFÍCIL JUSTIFICACIÓ	60.000 €
Despeses de difícil justificació s'aplica un 5% (60.000 x 5%)	3.000
RENDIMENT NET PREVI	57.000 €

Reducció per manteniment d'ocupació	11.4000 €
s'aplica un 20% (57.000 x 20%)	
RENDIMENT NET DEFINITIU	45.600 €

3.1.2 Càlcul en Estimació Objectiva per Mòduls

Mòdul	Definició	Unitat	Rendiment per Unitat	Rendiment
1	Persona assalariada	1'5	1.448'68	2.173'02
2	Persona assalariada	no 2	13.743,56	27.487'12
3	Potència Elèctrica	20	478'69	9.573'80
4	Taules	12	377'92	4.535'04
5	Màquina A	1	957'39	957'39
6	Màquina B	1	3.747'67	3.747'67

FASE 1: Rendiment Net Previ

48474'04

FASE 2: Rendiment Net Minorat

→ **Minoració per incentius a la ocupació**

- Coeficient per Trams: $1 \times 0'10 = 0'10$

- Coeficient per Trams: $1 \times 0'15 = 0'16$

- Coeficient final: $0'10 + 0'16 = 0'26$.

$0'26 \times 1448'68$

376'66

→ **Minoració per incentius a la inversió**

Aplicació taula: 25% de 30.050'61
= 7.512'65

Aplicació taula: 40 % de

1.502'53= 601'01 (7.512'65 + 601'01)	8.113'66
---	----------

Rendiment Net Minorat **39.983'72**

FASE 3: Rendiment Net de Mòduls

→ **Índex corrector d'empreses petites** (no es dóna)

→ **Índex corrector de temporada** (no es dóna)

→ **Índex corrector d'excés**

Quantitat al 1: 39.070'26

40.257'76

La resta al 1'30: 1.187'50

→ **Índex Corrector per inici de nova activitat** (no es dóna)

→

Rendiment Net previ de mòduls **40.257'76**

Nova reducció per 2009 i 2010 del 5%

2.012'89

(40.257'76 x 5%)

RENDIMENT NET DEFINITIU DE MÒDULS 38.244.87 €

3.1.3 Càlcul de l'Impost de Societats

CONCEPTE	IMPORT
Ingressos	
→ Prestació de serveis	240.000 €
→ Màquines recreatives	10.000 €
Despeses deduïbles	
→ Consum de matèries primeres <i>(9.000 + 105.000 – 12.000)</i>	102.000 €
→ Sous i Salaris <i>(treballadors 30.000)</i> <i>(socis 2 x 27.500)</i>	85.000 €
→ Càrregues socials	10.000 €
→ Despeses financeres	2.500 €
→ Tributs	800 €
→ Arrendaments	18.000 €
→ Subministraments	4.800€
→ Primes d'assegurança	1.200 €
→ Conservació i reparació	2.000 €
→ Altres despeses	8.000 €
→ Amortització <i>(s'estima un percentatge del 15%</i> <i>15% de 31.553'14)</i>	4.700
RENDIMENT NET	11.000 €

En aquest supòsit el salari de 27.500 euros bruts anuals per a cada un dels socis (ambdós cònjuges). La Seguretat Social la paguen ells de manera particular, per tant el resultat final incloent el sous dels dos cònjuges seria de **66.000 €** (11.000 + (2 x 27.500)).

3.1.4 Anàlisi del supòsit pràctic

Fets els càlculs corresponents a la societat civil vers l'IRPF i l'IS, es realitzarà un anàlisi dels resultats obtinguts. En el següent quadre es mostra el resultat final de cada liquidació efectuada per a cada impost i segons el mètode de determinació del rendiment corresponent.

Mètode de determinació del rendiment	Import
Estimació directa simplificada	45.600 €
Estimació objectiva (mòduls)	38.244.87 €
Impost de Societats (incloent el sou dels socis)	66.000 €

Segons els resultats obtinguts la diferència de resultat és molt significativa. Com es pot observar en el quadre, la millor opció per part d'una societat civil sotmesa a realitzar algun mètode de determinació de rendiment, el que li resulta més beneficiós fins aleshores és el mètode d'estimació objectiva (per mòduls) el qual ve integrat en l'IRPF. Tot i així, a causa de la reforma tributaria, les societats civil aquest nou període impositiu han de tributar per IS.

En aquest supòsit pràctic l'objectiu és dur a terme la dissolució de la Societat Civil, per tant, liquidar l'IRPF i transformar aquesta en una Societat Limitada. Es tria dita opció, ja que és la més utilitzada en la pràctica diària. La diferència entre IRPF i IS és molt considerable perquè el resultat final a pagar varia gairebé en 20.000 €. Aquest canvi, provoca un perjudici per l'obligat tributari. Li provoca un augment en la tributació en aquest nou període impositiu, és a dir, en el 2016. Tanmateix, la variació de tributació de règim especial d'atribució de rendes a tributar per IS serà un inconvenient, per aquells socis designats com a persona física el qual no pugui evitar una doble tributació. Això és perquè en el cas de repartiment de beneficis, les rendes a més a més de tributar per IS, també tributen per IRPF corresponent al soci.

Per tant, d'aquest resultat se'n pot extreure uns aspectes favorables i d'altres desfavorables. Els aspectes favorables poden ser:

- A causa de la transformació de la societat civil en Societat Limitada (SL), els socis tenen limitada la seva responsabilitat front a tercers. Aquesta responsabilitat és limitada al capital social i als béns que disposa la nova societat.

Com aspectes desfavorables:

- Com s'ha esmentat anteriorment, provoca un perjudici en l'obligat tributari, ja que es preveu un augment en la seva tributació.
- En la constitució d'una societat civil no es demana un capital mínim per a poder constituir dita societat. En canvi, en una Societat Limitada el mínim exigible és de 3.000 €.
- Per altra banda, és més ràpid constituir una societat civil, ja que els tràmits són senzills. En una SL la llei exigeix una sèrie de requisits com pot ser registrar l'empresa en el Registre Mercantil o constituir-la en escriptura pública.

Així doncs, es realitza una operació única, en què es produeix un canvi en el tipus de forma social, sense afectar a la personalitat jurídica de la societat. No es produeix la dissolució ni la liquidació de la societat. Per tant, en aquest supòsit de transformació s'ha d'aplicar la Llei 3/2009 de transformació, fusió, escissió, cessió global d'actiu i passius. Com a requisit previ per a poder dur a terme aquesta transformació la societat civil ha d'estar inscrita en el Registre Mercantil.

Per dur a terme aquesta transformació i poder veure-la aplicada per exemple en el supòsit pràctic explicat amb anterioritat d'una cafeteria, dita societat ha d'informar als socis de la intenció del canvi. Els socis han de realitzar un acord de transformació, el qual s'ha de realitzar en escriptura pública i inscriure en el Registre Mercantil. Tanmateix, aquesta transformació ha de complir amb el requisit de publicació, és a dir, haurà de ser publicat al Butlletí Oficial del Registre Mercantil (BORME).

En conclusió, bé és cert que la Societat Civil té diverses opcions a l'hora de decidir com tributa en aquest període impositiu, és a dir, pot decidir transformar la societat en una SL com és el cas exposat. O bé, ni dissoldre ni liquidar la societat i tributar el IS, entre d'altres. En aquests dos casos queda desplaçada l'atribució de renda

i en conseqüència, té l'obligació de tributar per IS, el qual s'ha vist que és una quantitat molt elevada però que gaudeix d'un gran avantatge, la responsabilitat limitada dels socis enfront a tercers.⁴⁹

⁴⁹ GESTORÍA DAG. *Transformación Sociedades Civiles*. [En línia]. <<http://www.gestoriadag.com/upload/noticias/103/archivo-transformacion-sociedades-civiles-551558897a3b4.pdf>> [Consulta: 20 abril 2016].

CONCLUSIONS

Les Societats Civils al llarg de la història i en els últims anys s'han utilitzat en la societat a causa de la seva fàcil constitució, ja que no es requereixen grans processos burocràtics i ha sigut un tipus de societat de gran interès. Així doncs, aquestes entitats són emprades per petits comerciants, petits negocis familiars en diferents àmbits com per exemple en l'Hosteleria, serveis de perruqueria i fontaneria, la intenció dels quals és tenir poques despeses fiscals i repartir-se uns guanys. Tot i tenir un model consolidat de dites societats, l'Estat Espanyol ha realitzat una reforma tributària la qual afecta aquestes Societats Civils. La reforma fiscal porta un canvi de tributació per part d'aquestes entitats, modificació que afecta al nou període impositiu del 2016 i pel qual han de tributar per l'Impost de Societats i conseqüentment deixen de tributar per l'Impost de la Renda de les Persones Físiques. La nova legislació aplicable al canvi tributari vol facilitar més neutralitat, igualtat i justícia al IS, i incrementar la competitivitat econòmica de les empreses i simplificar la seva tramitació. Així doncs, evitar evasió d'impostos i que totes les Societats siguin considerades per igual i gaudeixin dels mateixos avantatges i inconvenients que els ofereix l'Estat.

Les Societats Civils a les que se'ls aplica aquest canvi tributari són les que tenen objecte mercantil a causa de la modificació de la Llei de l'Impost de Societats 27/2014 de 27 de novembre. Els canvis més importants en la tributació són la rebaixa del tipus i mesures d'ampliació de la base, reducció de les despeses deduïbles i deduccions en la quota. Per tant, tot i la reforma i aquestes desavantatges en l'augment de tributació l'Estat Espanyol els ha beneficiat de diversos aspectes per a que no els hi sigui tant perjudicial aquesta modificació fiscal.

Com s'ha esmentat durant la realització del treball la societat civil afectada és aquella que té personalitat jurídica i objecte mercantil. Una societat civil amb objecte mercantil realitza una activitat econòmica de producció, intercanvi o de prestació de serveis amb ànim de lucre. Aquesta reforma perjudica a una figura societària emprada en negocis petits els quals busquen evitar grans despeses en la gestió de la societat mercantil. Tot i així, hi ha un seguit de societats d'aquesta indole no afectades, aquestes són: les activitats agrícoles (excepte les societats agrícoles de transformació), ramaderes, forestals mineres o de caràcter professional com metges, advocats, entre

d'altres. En conseqüència, l'àmbit d'afectació de Societats Civils és molt divers tot i que perjudica, com s'ha esmentat amb anterioritat, a un nombre elevat de negocis.

A més a més, per a què aquest canvi no sigui molt significatiu i brusc en les societats civils s'habilita un règim especial de dissolució i liquidació amb uns beneficis fiscals per aquelles societats civils que amb la reforma són contribuents de l'Impost de Societats i no ho desitgin ser. Així doncs, una societat civil pot decidir quina opció triar: pot decidir dissoldre la societat i passar la seva titularitat a una persona física; dissoldre la societat civil i transformar-la en una societat limitada (en l'actualitat és l'opció que més es dur a terme); continuar com a societat civil i tributar per IS o dissoldre la societat civil i crear una comunitat de béns. En efecte els socis de dita entitat tenen diverses opcions front aquest canvi, i així triar l'opció que més els beneficiï en l'actualitat però sobretot pensant en un futur per seguir obtenint uns guanys i per evitar la desaparició de la seva activitat econòmica, en definitiva, per evitar la desaparició del seu negoci.

Avui en dia, les societats civils amb la reforma tributària es podria donar la seva desaparició en un futur perquè suposa una major càrrega fiscal pels rendiments obtinguts a la societat. Conseqüentment, incrementa el desavantatge fiscal per dita entitat, la modificació és prou notable en la fiscalitat que es dubte si resulta interessant desenvolupar o mantenir una activitat econòmica a través d'aquest tipus de societat. Això fa que pugui quedar en una modalitat residual i finalment arribar a desaparèixer com a tal.

Tanmateix, el canvi de tributació és elevat i provoca un desavantatge fiscal pel soci. Això pot resultar una dificultat pel tipus de societat analitzada en el treball. Tal i com s'ha esmentat amb anterioritat, la majoria de Societats Civils són petits negocis, negocis familiars els quals no disposaven d'una quantitat elevada de diners en el moment de la seva creació per poder crear una Societat Mercantil i per aquest motiu van optar per aquesta modalitat d'entitat. A causa d'aquest fet i l'obligació d'escollir alguna de les opcions que preveu la llei, molts d'aquests petits negocis hauran de desaparèixer perquè no podran fer front a la gran despesa que comporta crear un altre tipus de Societat Mercantil, però principalment no podran fer front al alt nivell de tributació establert per l'IS.

Per tant, aquesta reforma tributària és important en l'àmbit de les Societats Mercantils. Com bé és cert, fins l'entrada en vigor d'aquesta nova llei, les societats civils no eren considerades com una societat mercantil com a tal, ja que estan regulades en el CC i no el Ccom. No gaudien d'un dels grans beneficis de ser considerada una Societat Mercantil o una Societat de Capital com és la responsabilitat limitada dels socis. Així doncs, a causa del canvi en la tributació dites entitats podran ser considerades en un futur com una Societat Mercantil i fins i tot traslladar la seva regulació al Ccom juntament amb la resta de Societats Mercantils. Així doncs, es veurien excloses de la seva regulació actual la qual es situa en el Codi Civil.

En la meua opinió, la reforma fiscal front les societats civils resulta avantatjós però amb alguns desavantatges importants a considerar. A més a més se'ls hi ofereix un gran ventall de possibilitats en aquest canvi. Un dels principals problemes que afecta a qualsevol tipus de societat és la responsabilitat d'aquesta davant de terceres persones. Amb aquest nou canvi tributari si una societat civil es transforma en una SL els socis de l'entitat veuen reduïda la seva responsabilitat, és a dir, no afecta als seus béns ni presents ni futurs. Això pot suposar una seguretat jurídica vers el seu patrimoni, seguretat jurídica de la qual no disposaven amb anterioritat.

Si bé és cert que els socis de la societat civil poden escollir una opció davant aquest canvi i gaudeixen d'alguns aspectes favorables envers aquesta reforma, la entitat amb personalitat jurídica i objecte mercantil ha d'acabar tributant per IS fet que li provoca un desavantatge fiscal i un augment en la seva tributació. Tot i així l'IS busca un increment en la competitivitat econòmica d'aquestes entitats, simplificar l'impost i així poder aportar una estabilitat de recursos per donar major seguretat jurídica.

BIBLIOGRAFIA

BELÉN BAHIA ALMANSA. *Análisis Fiscal de la transformación de las Sociedades; Estudio especial de determinadas figuras societarias*. Madrid, editorial La Ley. ISBN: 978- 84-9725-825-8. Pàgines 204.

FERNANDO SÁNCHEZ CALERO; JUAN SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE. *Instituciones de Derecho Mercantil Volumen I*. Pamplona, editorial Aranzadi S.A. ISBN: 978-84-9903-997-8.

JUAN MARTIN QUERALT; JOSÉ MANUEL TEJERIZO LÓPEZ; ANTONIO CAYÓN CALIARDO. *Manual de Derecho Tributario Parte Especial*. Navarra, editorial Aranzadi, S.A. ISBN: 978-84-9725-825-8. Pàgines 1059.

WEBGRAFIA

ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS. *Cuestiones Censales de Sociedades Civiles*. [En línea]. <<http://www.arcoabogados.es/es/articulo-legal/cuestiones-censales-de-sociedades-civiles>>

AGENCIA TRIBUTARIA. *Cuadro comparativo Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades Modificaciones respecto del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. [en línea]. <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Impuesto_sociedades/Novedades_Impuesto_Sociedades_publicadas_2014/Comparativa_Sociedades_dic.pdf>

AGENCIA TRIBUTARIA. *Principales novedades tributarias introducidas por la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (BOE del día 28)*. [en línea]. <http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Impuesto_sociedades/Novedades_Impuesto_Sociedades_publicadas_2014/Reforma_Sociedades.pdf>

AGENCIA TRIBUTARIA. *Sociedades Civiles*. [en línea] <http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF/_INFORMACION/Reforma_Renta_2015/Contribuyentes/Sociedades_civiles.shtml> [Consulta: 19 abril 2016]

ASESORÍA EMPRESARIAL SERVICIOS ADMINISTRATIVOS. *En 2016 las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto Sociedades. Analiza tu situación*. [en línea] <<http://www.externalix.com/en-2016-las-sociedades-civiles-con-objeto-mercantil-pasan-a-ser-contribuyentes-del-impuesto-sociedades-analiza-tu-situacion/>> [Consulta: 20 abril 2016]

CÁMARA SANTA CRUZ DE TENERIFE. *La sociedad civil*. Santa Cruz de Tenerife. [en línea] <<http://www.creacionempresas.com/la-eleccion-de-la-forma-juridica/las-distintas-formas-juridicas/sociedad-civil>>

CINCO DÍAS. *El nuevo régimen fiscal de las sociedades Civiles*. 10 de marzo de 2016. [en línea] <http://cincodias.com/cincodias/2015/11/13/economia/1447444699_860300.html>

GESTORÍA DAG. *Transformación Sociedades Civiles*. [En línea]. <<http://www.gestoriadag.com/upload/noticias/103/archivo-transformacion-sociedades-civiles-551558897a3b4.pdf>> [Consulta: 20 abril 2016].

GOBIERNO DE ESPAÑA. *Sociedad Civil: Creación y puesta en marcha*. Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, abril de 2016. [en línea] <<http://www.ipyme.org/Publicaciones/SCivilCreacion.pdf>>

LAS ASESORÍAS. *¿Desaparecerán las sociedades Civiles?* [en línea] <<http://lasasesorias.net/fiscal/reforma2015/desapareceranlassociedadescivilestraslareformafiscalk.pdf>>

LAS ASESORÍAS. *Régimen transitorio Sociedades Civiles*. [en línea] <<http://www.lasasesorias.net/regimen-transitorio-sociedades-civiles.aspx>>

PSF GRUPO. *Sociedades Civiles: novedades destacadas para el 2016*. [en línea] <<http://www.pfsggrupo.com/sociedades-civiles-novedades-destacadas-para-el-2016/>>

SERGIO RUIZ GARROS; JOAQUÍN BLASCO MERINO. *Régimen tributario aplicable a las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil a partir del 1 de enero de 2016*. [en línea] <http://www.aedaf.es/plataforma/baf/baf_2015_05_T_regtrib-sociedades-civiles.pdf> [Consulta: 19 abril de 2016]

Sociedad Civil. Edició 44. [en línea] <http://www.ajeimpulsa.es/documentos/banco_recursos/recurso_44.pdf>

VLEX. *Novedades tributarias de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de modificación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. [en línea]. <<http://vlex.es/>>

LEGISLACIÓ

Espanya. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (BOE [en línia], núm. 1889-4763, Bloque 2007: #art1665). <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>>

Espanya. 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.. (BOE [en línia], núm. 285, de 29/11/2006. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> >

Espanya. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (BOE [en línia], núm. 288, de 28/11/2014. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> >

