

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC060949

DGT: 06-07-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3133/2016

SUMARIO:

IS. Contribuyente. Sociedades civiles con objeto mercantil. *Sociedades civiles cuyos socios son notarios.* La consideración de contribuyente del IS requiere que una sociedad civil tenga personalidad jurídica y un objeto mercantil. En la medida en que una sociedad civil constituida por notarios goce de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto. En tal caso la sociedad civil soportaría unos gastos comunes que debería repercutir a cada notario de forma proporcional. *Régimen especial de disolución y liquidación de las sociedades civiles* Sin perjuicio de lo anterior, la sociedad civil podrá proceder a su disolución y liquidación en el caso de cumplirse los requisitos previstos en la disp. trans. 19ª Ley 35/2006 (Ley IRPF) y posteriormente constituir una comunidad de bienes u otro ente sin personalidad jurídica destinados a sufragar los gastos que los notarios tengan en común. [Esta consulta amplía la consulta DGT, de 15-06-2016, n.º V2716/2016 (NFC060756)].

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 7.1.a).

Código Civil, art. 1.669.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 24.2.

Decreto de 2 de junio de 1944 (Rgto notarial), arts. 1, 2 y 42.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. trans. 19ª.

Descripción sucinta de los hechos:

La presente consulta es ampliación de otra anterior, de referencia V2716-16 y fecha de salida de registro de este Centro Directivo el 15 de junio de 2016, a cuyos hechos se remite íntegramente.

Cuestión planteada:

Si las agrupaciones de notarios merecen la calificación de sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, de tal modo que serán contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

En caso afirmativo, si los notarios pueden optar por disolver y liquidar su sociedad civil al amparo de la disposición transitoria decimonovena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y constituir una comunidad de bienes y otro ente sin personalidad jurídica.

Contestación:

El artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

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

De esta forma se incorporan unos nuevos contribuyentes al Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad a 1 de enero de 2016, en que todas las sociedades civiles tributaban bajo el régimen de atribución de rentas.

Al margen de la discusión doctrinal que pueda plantear esta cuestión, lo cierto es que en el tráfico jurídico existen sociedades civiles que actúan como tales frente a terceros y también frente a la Hacienda Pública, no siendo pocos los casos en que la jurisprudencia ha admitido esta realidad en los distintos ámbitos jurídicos. Cabe concluir, por tanto, que el artículo 7.1.a) de la LIS al configurar la figura del contribuyente del Impuesto sobre Sociedades está aludiendo a esta realidad, haciendo abstracción de la dogmática doctrinal suscitada en torno a la personalidad jurídica de este tipo de entidades.

Cabe indicarse, por tanto, que, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, se admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica, por cuanto, de otra manera, no cabría hablar de “persona jurídica”. Por otra parte, la inclusión de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades trae causa en la necesidad de homogeneizar la tributación de todas las figuras jurídicas, cualquiera que sea la forma societaria elegida. Por ello resulta preciso determinar, en primer lugar, en qué casos se considera que la sociedad civil adquiere, desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, personalidad jurídica y, en segundo lugar, establecer qué ha de entenderse por objeto mercantil.

En relación con la primera cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1669 del Código Civil, la sociedad civil tiene personalidad jurídica siempre que los pactos entre sus socios no sean secretos. La sociedad civil requiere, por tanto, una voluntad de sus socios de actuar frente a terceros como una entidad. Para su constitución no se requiere una solemnidad determinada, pero resulta necesario que los pactos no sean secretos. Trasladando lo anterior al ámbito tributario, cabe concluir que para considerarse contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, es necesario que la sociedad civil se haya manifestado como tal frente a la Administración tributaria. Por tal motivo, a efectos de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles habrán de constituirse en escritura pública o bien en documento privado, siempre que este último caso, dicho documento se haya aportado ante la Administración tributaria a los efectos de la asignación del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con el artículo 24.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

Adicionalmente la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil tenga un objeto mercantil. A estos efectos, se entenderá por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil. Quedarán, por tanto, excluidas de ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional, por cuanto dichas actividades son ajenas al ámbito mercantil.

Por otro lado, el artículo 2 del Decreto de 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado, dispone que “Al Notariado corresponde íntegra y plenamente el ejercicio de la fe pública, en cuantas relaciones de Derecho privado traten de establecerse o declararse sin contienda judicial.”. A estos efectos, el artículo 1 define el Notariado como aquel que “está integrado por todos los notarios de España, con idénticas funciones y los derechos y obligaciones que las leyes y reglamentos determinan.”.

Asimismo, el artículo 42 del Reglamento mencionado establece lo siguiente:

“El Notario deberá residir en el lugar en que esté demarcada su Notaría.

Los Notarios deberán tener su despacho u oficina en el punto de su residencia, en condiciones adecuadas y decorosas para el ejercicio de su Ministerio, teniendo allí centralizada la documentación general y particular que se les confíe.

Se prohíbe a los Notarios tener más de un despacho u oficina en la población de residencia ni en otra de su distrito; no obstante, la Junta Directiva podrá autorizar algún despacho auxiliar en población distinta de aquella en que estuviere demarcada la Notaría, si lo aconsejan las necesidades del servicio.

(...)

Para que un mismo local actúe más de un Notario se requerirá, inexcusablemente, autorización de Junta Directiva, que solo podrá concederla si se dan las condiciones necesarias para asegurar el respeto al principio de libre elección de Notario por el público, atendidas las circunstancias de la población y el número de Notarios existentes en la misma. En todo caso, no podrá concederse esta autorización en los distritos que cuenten con menos de cinco plazas de notarios. En los distritos que cuenten con más de cinco plazas de notarios, el número de notarías abiertas no podrá ser inferior a los dos tercios de las plazas demarcadas.

(...)

De conformidad con lo anterior, el ejercicio de la fe pública corresponde íntegra y plenamente a los notarios de España. Por tanto, las comunidades de bienes y sociedades civiles mencionadas en los datos de la consulta se limitan, únicamente, a sufragar unos gastos que dichos notarios tienen en común.

En concreto, las sociedades civiles descritas, en la medida en que gocen de personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades en los términos anteriormente explicados, con efectos para los períodos

impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, puesto que cumplirían los requisitos establecidos en el artículo 7.1.a) de la LIS. En tal caso, la sociedad civil soportaría unos gastos comunes que debería repercutir a cada notario de forma proporcional.

No obstante, la disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), prevé la posibilidad de adoptar la disolución y liquidación de las sociedades civiles que cumplan determinados requisitos. Por tanto, las sociedades civiles descritas en los hechos de la consulta, a las que les resultara de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la LIRPF y a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, podrán aplicar el régimen establecido en la DT 19ª de la LIRPF, siempre que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

En último lugar, desde el punto de vista fiscal no existe ningún obstáculo para que con posterioridad a la disolución y liquidación de las sociedades civiles que cumplan los requisitos de la DT 19ª de la LIRPF, se constituyan comunidades de bienes u otro ente sin personalidad jurídica destinados a sufragar los gastos que los notarios tengan en común.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.