

LES SOCIETATS CIVILS:  
ELS EFECTES DEL CANVI DE TRIBUTACIÓ  
COM A CONTRIBUENTS DE L'IMPOST SOBRE  
SOCIETATS. CAS PRÀCTIC.

Lourdes Borrell Claveria

Director: Rafael Oliver Cuello

ÍNDEX:

I.	ABSTRACT .....	3
II.	INTRODUCCIÓ .....	4
III.	LA SOCIETAT CIVIL PARTICULAR .....	5
IV.	LES SOCIETATS CIVILS COM A ENTITATS EN RÈGIM D'ATTRIBUCIÓ DE RENDES .....	6
V.	PROBLEMÀTICA FISCAL SUBJACENT .....	8
VI.	SUPÒSIT DE FET:	
	i. DADES DE L'EMPRESA: DESCRIPCIÓ .....	10
	ii. OPERACIONS NO HABITUALS DE L'EMPRESA .....	12
	iii. RESOLUCIÓ .....	22
VII.	CONCLUSIONS .....	34
VIII.	TAULES REFERENCIADES .....	36
IX.	BIBLIOGRAFIA.....	37

## I. ABSTRACT

With the reform operated in the new law of corporate income tax (Impost sobre societats - IS) for exercises initiated in 2016, incorporates the civil societies (general partnership) with mercantile object like taxpayers of the IS, modification that caused multiple doubts and comments.

The civil societies are entities without juridical personality where the own partners are those that joint and several liability of the obligations and debts of these entities, being frequently used like a juridical instrument by youngsters and small and medium enterprises with little scalable businesses how are familiar companies and groupings of autonomous.

Fiscally this companies tax on attribution of incomes. This supposes that the returns obtained by the partners are separated returns by each one of them in his corresponding personal income tax, in proportion to his participation in the society and are taxed by this profit in function of his personal situation. The appeal of these entities also lies in the easiness for its constitution and require simpler than formal obligations of mercantile entities.

From the fiscal point of view, the change of taxation from the 2016 will suppose that the civil societies can lose all his appeal. To tax his profit through the IS supposes that the whole profit will be subject to the norms of this tax, and his returns will be declared to the fixed type that determine the norm. On the other hand, salaries or shares in profits obtained by shareholders of the company will be taxed on their personal income tax (IRPF) depending on the kind of performance that is obtained. Logically the result of these changes, and the taxes to pay in comparison with the taxation in attribution of incomes, can suppose fiscal differences of taxation, that will be object of analysis in the practical case developed in this study and that justify the thematic elected.

It pretends see the differences that can have with the new change of taxation because to tax the civil societies by the IS reduce the differences between both juridical forms, fact that practically does that it do not have a lot of sense opt by the constitution of civil societies and over time, condemn them to disappear.

The case study is complemented by a series of operations and various taxes and tax situations applied to companies that serve to introduce the different topics under study worked in the master and who are often topics of tax consultations and tax advice.

## II. INTRODUCCIÓ

Des de la implantació de la reforma fiscal al 1977, els beneficis obtinguts per les empreses residents en territori espanyol poden estar gravats tant per l'impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) o per l'impost sobre Societats (IS). Tot i que les diferències en la determinació de la base liquidable entre els dos impostos s'han anat reduint significativament a llarg del temps, encara existeixen diferències a considerar (F.Dominguez, J.López y F.Rodrigo, 2005) : mentre l'IS és un tribut proporcional, amb tipus de gravamen general per als contribuents d'aquest impost actual del 25 per cent durant tot el període, l'IRPF és un impost progressiu, amb una escala que inclou tipus de gravamen inferiors o superiors en funció de les rendes obtingudes.

Segons F. Dominguez et al. (2005), les diferències en el tractament fiscal de les rendes empresarials representen un clar incentiu en el moment de crear una empresa i decidir la forma d'organització jurídica de la futura activitat econòmica d'acord amb aspectes com el volum de beneficis que preveuen obtenir, les bonificacions i deduccions a les que es poden acollir, les taxes i tràmits inherents a tot inici d'activitat i la situació personal, juntament amb altres aspectes extrafisicals i macroeconòmics en els quals no s'entrarà tant en detall en aquest estudi.

Seguidament es mostra com s'estructura el panorama actual a Espanya pel que fa a la creació d'empreses. Segons les dades aportades pel Directorio Central de Empresas (DIRCE) en la seva estadística anual sobre l'estructura i dinamisme del teixit empresarial a Espanya a 1 de gener de 2014, l'anàlisi realitzat des de l'òptica de la forma jurídica posa de manifest un predomini de persones físiques, representant el 60,3% en quant a altes pures, un 12,10% altres formes jurídiques<sup>1</sup> i un percentatge de 27,3% de societats de responsabilitat limitada.

Situació i condició jurídica	Altes	Percentatge
Persones físiques	194.003	60,3
Societats Anònimes	889	0,3
Societats de Respons. Limitada	87.713	27,3
Altres tipus	39.070	12,1
<b>Totals</b>	<b>321.675</b>	<b>100</b>

Taula 1: Font: DIRCE % Unitats actives a 1 de gener de 2014

<sup>1</sup> Inclou les societats col·lectives, societats comanditàries, comunitats de béns, societats cooperatives, associacions i altres tipus

Així mateix, i per condició jurídica, obtenim les següents dades a títol d'exemple pels anys:

Situació i condició jurídica	Altes 2014	Altes 2013	Altes 2012	Altes 2011	Altes 2010
Persones físiques	209.971	212.177	216.224	212.015	198.360
Societats Anònimes	1.022	1.126	1.215	1.360	1.478
Societats de Respons. Limitada	92.112	83.905	82.435	81.868	83.007
Altres tipus	40.386	35.091	34.642	36.021	38.272
<b>Totals</b>	<b>343.491</b>	<b>332.299</b>	<b>334.516</b>	<b>331.264</b>	<b>321.180</b>

Taula 2: Font DIRCE

A grans trets, s'observa que predomina la tributació en renda per les noves altes en el teixit empresarial espanyol. Aquest tipus de tributació en renda per l'exercici d'una activitat econòmica contempla tant a l'empresari individual (autònom, professional) com a diferents formes societàries (societat civil, comunitats de béns) que tributen en règim de tributació de rendes.

En aquest treball ens centrarem en la tributació de les societats civils, i la reforma operada en la nova Llei de Impost sobre Societats per a exercicis iniciats en 2016, on se les incorpora com a contribuents de l'IS i que pot suposar que aquesta forma jurídica, que actualment tributa en l'IRPF dels seus socis, perdi el seu atractiu part del qual resideix principalment en les facilitats per a la seva constitució (tramitació senzilla), no exigeix legalment d'una aportació inicial mínima de capital, les obligacions formals, comptables i mercantils se simplifiquen respecte a les de les entitats mercantils i és una fórmula barata i senzilla de muntar un negoci sota una denominació fiscal, que és la que constarà en les factures emeses i rebudes.

### III. LA SOCIETAT CIVIL PARTICULAR

La societat civil és concep com una estructura mercantil molt bàsica, en la qual es requereix que participin almenys dos socis amb una responsabilitat il·limitada, es a dir responent cadascun amb el seu patrimoni. Es regeix per les normes del Codi Civil en els seus articles 1665 a 1708.

Aquest tipus de societats civils poden adoptar forma mercantil, en aquest cas es regulen pel que es disposa en el Codi de Comerç sempre que les seves disposicions no s'oposin al que es disposa en el Codi Civil (article 1670).

A diferència d'altres fórmules mercantils, la societat civil no exigeix l'aportació d'una quantitat important de capital per a la seva constitució. El capital que s'ha d'aportar és mínim, podent constituir la societat amb solament un euro. Els tràmits per constituir-la solen ser també bastant senzills: s'exigeix un contracte privat que reculli la naturalesa de les aportacions que fan els socis (dinerària, en espècie, en béns, etc.) i la distribució de la participació dels socis en les pèrdues i guanys que generi la societat. En el cas d'aportació de béns immobles o drets reals, es necessita acudir al notari per signar l'escriptura pública (article 1667 del Codi Civil). Almenys un dels socis es necessari que estigui d'alta en el règim de la Seguretat Social corresponent, i tots responen personalment dels deutes i obligacions de la societat. A la societat se li atorga un NIF, que s'obté tramitant l'alta censal (Model 036) a la Hisenda Pública.

En resum, es tracta d'una fórmula interessant per poder iniciar una activitat empresarial, per la seva senzillesa administrativa des del moment de la constitució, i els baixos requisits d'aportació de capital, sent freqüentment utilitzades com a instrument jurídic per empreses familiars, petites agrupacions d'autònoms o comerciants (petits tallers, establiments comercials, floristeries, bars, gestors, assessors, advocats, arquitectes, etc.) que s'associen a través d'una societat civil per desenvolupar una activitat econòmica en comú. No obstant això, sempre han de tenir-se en compte tots els aspectes pràctics de la mateixa, no sent recomanable en situacions en les quals, per exemple, es requereixi un volum d'endeutament important atesa la il·limitada responsabilitat que assumeixen els seus socis.

#### IV. LES SOCIETATS CIVILS COM A ENTITATS EN RÈGIM D'ATRIBUCIÓ DE RENDES

Les entitats en règim d'atribució de rendes es configuren com aquelles entitats a les quals l'ordenament jurídic tributari no els atorga personalitat fiscal en l'àmbit de la imposició directa: no són ni contribuents ni subjectes passius de l'IRPF, ni de l'IS ni de l'IRNR. En conseqüència, les rendes obtingudes per tals entitats, així com les retencions i ingressos a compte que hagin suportat, hauran d'atribuir-se als seus membres d'igual manera que si haguessin estat obtingudes directament per aquests últims i de acord amb les especialitats assenyalades en la Llei del IRNR, segons es tracti d'entitats constituïdes a Espanya o en el estranger.

L'article 89 de la Llei de l'IRPF determina que les rendes atribuïdes tindran la mateixa naturalesa derivada de l'activitat o font de la que procedeixin per a cadascun dels socis partícips. Per tant, en el cas de que una societat civil dugui a terme una activitat econòmica, amb ordenació pròpia dels

mitjans de producció i de recursos humans amb la finalitat d'intervenir en la producció i distribució de béns i serveis, els socis que en formin part i que intervinguin en aquesta producció de béns i serveis, hauran d'atribuir-se la seva part corresponent del rendiment de l'activitat. En el cas que formi part de la societat civil algun soci sense participació directa en la producció i distribució de béns i serveis, tenint solament la condició de soci capitalista (solament aporta capital), les rendes que s'imputarà tindran la consideració de rendiments del capital mobiliari, subjecte a retenció. Vegis per aquesta diferenciació en el tractament dels rendiments la Consulta Vinculant de la DGT, V3400-13 de 21 de novembre de 2013:

*els rendiments d'activitats econòmiques s'entendran obtinguts directament per l'entitat en règim d'atribució de rendes, atribuint-se als comuners o socis segons les normes o pactes aplicables i si aquests no constessin a l'Administració tributària en forma fefaent, s'atribuiran per parts iguals (article 89.3 de la LIRPF). Per tant, si només alguns dels comuners o socis desenvolupessin l'activitat econòmica, aquests deurán imputar-se la totalitat dels rendiments derivats de l'activitat econòmica desenvolupada. Pel que fa al soci que no desenvolupa les funcions inherents a la titularitat de l'activitat econòmica, les quantitats satisfetes a aquest no tindran la naturalesa de rendiments procedents de l'activitat econòmica, al no derivar-se d'una activitat econòmica desenvolupada per ell, sinó de rendiments del capital. Tenint en compte que el que cedeix el soci és la seva part corresponent al negoci, les quantitats efectivament satisfetes tindran a l'efecte de l'Impost sobre la renda de les persones físiques la qualificació de rendiments del cabdal mobiliari dels previstos en l'article 25.4.c) de la LIRPF: Rendiments derivats de l'arrendament o de negocis, a integrar a la base imposable general per aplicació de l'article 48 de la LIRPF+*

Així mateix, també es manifesta la DGT en consultes vinculants anteriors. Vegis la CV 1136-06, de 15 de juny de 2006, i en el mateix sentit basic citar també les consultes no vinculants de la DGT de 25 de febrer de 2004 (407-04) i de 29 de gener de 1999 (114-99).

El TEAC (RG 2078/2004 de 23 de novembre) igualment es manifesta en aquest sentit:

*[...] el règim d'atribució de rendes és un mecanisme per atribuir rendes, per això aquesta tècnica no altera en cap cas la naturalesa de les rendes rebudes que serà la "derivada de les activitats o font d'on procedeixin", per la qual cosa els ens en règim d'atribució de rendes que desenvolupin una activitat empresarial o professional han d'atribuir els rendiments als membres que "de forma habitual, personal i directa" realitzin l'explotació empresarial o professional, i en principi, es pressuposa que aquests requisits concorren en qui figura com a titular de l'activitat.+*

Per tant, hem vist com fins ara com els rendiments obtinguts per la societat civil tributen en règim d'atribució de rendes en l'IRPF dels seus socis partícips.

## V. PROBLEMÀTICA FISCAL SUBJACENT

Ara bé, en aquest punt cal tenir en compte que amb les noves mesures introduïdes per l'article 7 de la nova Llei de l'Impost sobre Societats i la Disposició transitòria trentena segona (Llei 27/2014 de 27 de novembre), les societats civils amb objecte mercantil passaran a tributar, a partir de l'1 de gener del 2016, en IqS en lloc de l'IRPF com ho fan en l'actualitat.

Aquest fet comportarà una sèrie d'implicacions fiscals, ja que a partir de 2016, les societats civils que realitzin activitats amb objecte mercantil declararan els seus rendiments en IqS, al tipus fix del 25%. D'altra banda, les retribucions o participacions en beneficis que obtinguin els socis o comuns tributaran per l'IRPF en funció del tipus de rendiment que s'obtingui.

Fins ara, com a societat civil amb objecte mercantil s'entenia aquella constituïda a través d'un document públic adquirint personalitat jurídica pròpia, així doncs, les societats civils, posseïen personalitat jurídica pròpia o no, depenent de si es constituïen com a contracte privat entre els socis, assemblant-se a l'estructura de les Comunitats de Béns, o bé a través de document públic elevat davant notari com a escriptura de constitució, adquirint així personalitat jurídica pròpia.

Molt s'ha escrit durant aquests mesos sobre aquest tema, i sobre la personalitat jurídica de les societats civils o quan es considera que una societat civil té objecte mercantil, als efectes de si ha de tributar o no per l'Impost sobre Societats.

Tant la DGT com la pròpia Agència Tributària, han respost consultes vàries que ha servit per orientar sobre aquest canvi. A títol d'exemple trobem:

- consultes de la DGT: CV237/2015 a la CV2395/2015, la CV2430/2015, la CV2412/2015, la CV2810/2015, entre d'altres,
- i consultes del INFORMA de l'AET: 137628 . 134399 . 137290 . 137289 . 137283, entre d'altres,

així com jurisprudència prèvia:

- Resolucions de la Direcció General dels Registres i del Notariat (DGRN), com la del 25 de juny de 2012 respecte a l'exigència d'inscripció al Registre Mercantil d'una societat civil.
- Sentències del Tribunal Suprem (TS) com la de 7 de març de 2012, sobre les inscripcions de les societats civils.



Igualment autors com R. Bercovitz (2009) cita nombroses sentències del TS la jurisprudència del qual classifica els objectes propis de les societats civils per diferenciar-les de les societats mercantils. Vegis per exemple la STS de 27 de gener de 1995 RJ 1995/386, la STS de 18 de novembre de 1996 RJ 1996/8640, STS de 8 de març de 1995 RJ 15/2156, i destaquem la STS de 21 de juny de 1998 on s'afirma que *«ha de pendre per establir la sempre difícil frontera entre societats civils i mercantils en base a l'article 116 del Codi de Comerç i 1665 i 1670 del Codi Civil primordialment a la nota de mercantilitat en raó a l'objecte social i finalitat quan no es compleixin les formalitats legats exigibles»*

No ha sigut fins a data de 23 de desembre de 2015 que l'Agència Tributària s'ha manifestat al respecte, en publicar les *Instrucciones en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades*<sup>2</sup>. En aquestes instruccions i en base a doctrina de la DGT, sembla ser que s'arriba al següent criteri:

- La personalitat jurídica s'atorga quan es manifesta com a societat davant l'Agència Tributària en el moment de sol·licitar el NIF, mencionant-ho en l'acord de voluntats. Es considera per tant que té la voluntat que els pactes no es mantinguin secrets.
- Sentén que l'activitat econòmica té objecte mercantil quan es tracti d'una activitat econòmica de producció, intercanvi o prestació de serveis, exceptuant les entitats que es dediquin a activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres o de caràcter professional.

Aquests criteris redueixen molt els casos en que les societats civils no tenen personalitat jurídica, atès que gairebé totes elles es constitueixen mitjançant un document privat que presenten a l'Agència Tributària en el tràmit d'obtenció del NIF, entenent-se per tant que totes adquireixen personalitat jurídica per aquest fet, i alhora es limiten molt les activitats econòmiques no mercantils.

Veiem com a portes del nou exercici fiscal 2016, en què entra en vigor l'obligació de passar de tributar en règim de distribució de rendes a tributar per IS, encara s'estan definint els criteris i requisits que han de complir les societats civils obligades a tal canvi (en el moment de realitzar aquest treball, encara s'està actualitzant la doctrina i jurisprudència al respecte), així com el règim transitori que s'aplicarà, ja que s'ha habilitat un règim especial de dissolució i liquidació, amb beneficis fiscals, per a aquelles societats civils que a conseqüència de la reforma passen a ser subjectes passius de l'IS i no desitgin fer-ho<sup>3</sup>, règim especial en el qual no entrarem en aquest treball.

<sup>2</sup>

[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](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)

[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](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)

Un cop fet el canvi de tributació, es interessant veure com afectarà a la nova càrrega impositiva als rendiments de l'activitat econòmica. Tributar en atribució de rendes, com s'ha comentat anteriorment, suposa dividir el rendiment obtingut pel negoci entre els socis que participen en ell, i que cadascun incorpori la quantitat corresponent a la resta de conceptes que formen part de la seva declaració del IRPF. D'aquesta manera es pot "diluir" o fraccionar el benefici (o pèrdua) entre la seva situació tributària personal i familiar, pel que el seu impacte fiscal pot ser menor.

Que les societats civils paguin pel seu benefici a través de l'IS suposa que el benefici íntegre se sotmeti a les normes d'aquest impost i declararan els seus rendiments al tipus fix que determini la norma. D'altra banda, les retribucions o participacions en beneficis que obtinguin els socis o comuners tributaran per l'IRPF en funció del tipus de rendiment que s'obtingui, equiparant-se a com funcionen aquests tipus de retribucions als socis de les formes societàries mercantils.

Lògicament el resultats d'aquests canvis, i els impostos a pagar en comparació de la tributació en atribució de rendes, poden suposar diferències fiscals de tributació, que seran objecte d'anàlisi en el cas pràctic desenvolupat en el següent apartat.

## VI. SUPÒSIT DE FET

Cas pràctic sobre els efecte del canvi de tributació d'una societat civil que a partir del 2016 deixarà de tributar el seu benefici en règim d'atribució de rendes per l'IRPF, passant a tributar per IS.

Simulació dels efectes del canvi impositiu en relació als resultats de l'exercici 2015.

El cas es complementa amb una sèrie de supòsits i operacions (no habituals) que versen sobre diferents impostos, situacions fiscals i legislació objecte d'estudi en el màster i considerades motiu de consulta i assessorament en un despatx d'assessors fiscals.

### i. Dades de l'empresa <sup>4</sup>. Descripció.

Empresa ELECTS, SCP

Forma jurídica: Societat Civil Particular

Data de constitució: 13 de maig de 1982

---

<sup>4</sup> Dades fictícies. Qualsevol similitud amb la realitat és pura coincidència

Socis:

- Albert MP . participació del 40% (germà de Josep MP)
- Josep MP - participació del 40% (germà de Albert MP)
- Roser RG . participació del 20% (muller de Josep MP)

Activitats (codis CNAE<sup>5</sup>):

- 9521: Reparació d'aparells elèctrics d'àudio i vídeo d'ús domèstic
- 9512: Reparació d'aparells de comunicació
- 4652: Comerç a l'engròs d'aparells electrònics i de telecomunicacions i els seus components
- 4742: Comerç al detall d'equips de telecomunicacions en establiments especialitzats
- 4743: Comerç al detall d'aparells d'àudio i vídeo en establiments especialitzats

Tributació:

- IRPF: Règim en atribució de rendes
- IVA:
  - o Règim especial del recàrrec d'equivalència:  
IAE<sup>6</sup> 6532: Comerç al detall d'aparells electrònics d'ús domèstic
  - o Règim general d'IVA  
IAE 6154: Comerç a l'engròs d'aparells i material electrònic  
IAE 6911: Reparació d'articles electrodomèstics  
IAE 699: Altres reparacions NCPO
  - o Règim de deduccions en sectors diferenciats d'activitat (article 101 de la LIVA). Regla de la prorata (article 102 de la LIVA).

Obligacions Fiscals:

	1T	2T	3T	4T	Anual
Model 130 : Impost sobre la Renda de les Persones Físiques. Activitats econòmiques en estimació directa. Pagament fraccionat. Autoliquidació	x	x	x	x	
Model 303: Impost sobre el Valor Afegit. Autoliquidació	x	x	x	x	
Model 390: Impost sobre el Valor Afegit. Declaració-Resum anual					x
Model 347: Declaració anual d'operacions amb terceres persones					x
Model 184: Impost sobre la renda de les persones físiques. Impost sobre societats. Impost sobre la renda de no residents. Entitats en règim d'atribució de rendes. Declaració Informativa Anual.					x
Model 100: Impost sobre la renda de les persones					x

<sup>5</sup> Reial Decret 475/2007, de 13 d'abril, pel que s'aprova la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009).

<sup>6</sup> Reial decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques.

físiques					
Model 349. Declaració informativa. Declaració recapitulativa d'operacions intracomunitàries (*)					
DUA i Model 031 per les importacions (**)					

Taula 3 . Obligacions fiscals. Elaboració pròpia

(\*) El trimestre amb operacions intracomunitàries

(\*\*) En cas d'importacions, al despatx duaner

Informació comptable a 01/01/2015:

BALANÇ			
ACTIU		PASSIU I NET	
ACTIU NO CORRENT		PATRIMONI NET	
Immobilitzat material	90.000	Capital	90.900
AAIM	(10.200)	PASSIU NO CORRENT	
ACTIU CORRENT		Préstec a llarg termini	10.000
Existències	43.640	PASSIU CORRENT	
Clients	30.060	Proveïdors	40.440
Bancs	40.100	Préstec a curt termini	50.760
Efectiu	3.300	HP creditora IVA	4.800
	196.900		196.900

Taula 4: Balanç a 01/01/2015. Elaboració pròpia

## ii. Operacions no habituals de l'empresa.

Algunes de les operacions no habituals durant l'exercici 2015 i que han sigut motiu de consulta fiscal són les següents:

1. Compra a la societat BR Group, SL, propietat de la muller de l'Albert MP, mercaderies per import de 1.080 euros. Aquestes mercaderies tenen un valor al mercat 680 euros.

Operació vinculada, preu de mercat.

La Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'IS estableix amb efectes des de l'1 de gener de 2015 una sèrie de novetats entorn de les operacions vinculades, destacant la consideració de vinculació quan dues entitats en les quals els mateixos socis, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin, directa o indirectament en, almenys, el 25 % del capital social o els fons propis (anteriorment era del 5%). (Article 18.c LIS).

En aquest punt, i tal com estableix en l'article 18.10 de la mateixa LIS, l'Administració tributària podrà comprovar les operacions realitzades entre persones o entitats vinculades i efectuarà, si escau, les correccions que procedeixin en els termes que s'haguessin acordat entre parts independents d'acord amb el principi de lliure competència.

ELECTS, SCP, un cop comprovada el percentatge de participació de la muller d'Albert MP en BR Group, SL, ha de comptabilitzar com a preu de cost 680 euros, i no els 1.008 euros de la factura rebuda. S'ha de tenir en compte que l'Administració tributària pot declarar-la responsable subsidiària de la quota suportada.

2. Signatura el dia 5 de març de 2015 d'un contracte amb l'empresa italiana Li Fornello SRL establerta a Milà en el qual es pacta l'entrega de 15 plaques base programades per import de 6.800 euros, efectuant-se el dia del contracte una bestreta del pagament del 10%. El lliurament es duu a terme el 14 d'agost de 2015 a Milà, dia en el qual Li Fornello SRL abona la resta del pagament.

Pagament anticipat, operació intracomunitària.

Cas que contempla un pagament anticipat en data 5 de març de 2015, anterior al lliurament del bé que es realitza el 14 d'agost de 2015.

Segon la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit (LIVA) en el seu article 75.2 estableix que en les operacions subjectes a gravamen que originin pagaments anticipats anteriors a la realització del fet imposable, l'impost es reportarà al moment del cobrament total o parcial del preu pels imports efectivament percebuts, no obstant això, i com bé segueix el mateix article, no s'aplicarà a les entregues de béns compreses en l'article 25 de la LIVA referit les exempcions en els lliuraments de béns destinats a un altre Estat membre .

Així mateix ho estableix la l'article 63 de la Directiva 2006/112/CE del Consell Europeu, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit, que estableix com a regla general que la meritació es produeix, i l'Impost es fa exigible, al moment en què s'efectuï el lliurament de béns o la prestació de serveis

Per tant, encara que existeix un pagament anticipat, la meritació es produeix el 14 d'abril sobre el total del preu de lliurament.

3. L'empresa italiana La Montata SRL, filial de Li Fornello SRL, interessada en les plaques programades, demana un informe a ELECTS, SCP valorant l'adequació o no de les plaques a les centraletes d'armes que tenen a la seva seu a Milan. Un cop reben l'informe, decideixen no tirar endavant la comanda perquè els suposaria renovar part de les centraletes i en aquests moments no disposen de suficients recursos per fer-ho. L'assessor fiscal d'ELECTS, SCP dubta si cal considerar aquest intercanvi d'informació com a una prestació de servei subjecta a IVA.

Prestació de serveis intracomunitaris, subjecció a l'impost.

L'article 7 del Reglament (UE) 282/2011, entén com a %Restacions de serveis efectuades per via electrònica+, als efectes de la Directiva 2006/112/CE els serveis prestats a través d'Internet o d'una xarxa electrònica que, per la seva naturalesa, estiguin bàsicament automatitzades i requereixen una intervenció humana mínima, i que no tinguin visibilitat al marge de la tecnologia de la informació.

En el marc de l'IVA, existeix una delimitació positiva del *commerce+*. Segons l'article 69.3.4 de la LIVA el fet que el prestador d'un servei i el seu destinatari es comuniquin per correu electrònic no implicarà, per si mateix, que el servei tingui la consideració de servei prestat per via electrònica. Així mateix s'estableix en la resolució de la DGT en la Consulta Vinculant V0175-10 de data 5 de febrer de 2010 per un cas similar *(...)* *no tenen la consideració de serveis prestats per via electrònica l'enviament d'informes a través d'Internet o d'una xarxa similar, quan l'essencial del servei és la laboració d'un informe que realitza una persona que rep les dades i no el mitjà a través del qual es transmeten els resultats del treball (l'informe)+*

4. Prestació a PS Logics SL d'un servei tècnic per import de 5.000 euros. PS Logics SL demana un ajornament del pagament, i es pacta un pagament al comptat de 2.500 euros al finalitzar la prestació del servei, i la resta, 2.500 euros, als 12 mesos. ELECTS, SCP no acostuma a finançar els seus serveis, s'assessora sobre aquest tema i decideix pactar un interès del 5% anual de l'import pendent al seu venciment.

Interès, tipus de rendiment

Conforme al que es disposa a l'apartat 5 de l'article 25 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF la contraprestació obtinguda per l'ajornament del preu d'una operació realitzada en desenvolupament de la seva activitat econòmica habitual, en aquest cas la prestació d'un servei tècnic, no té la consideració de rendiment del cabdal mobiliari. La qualificació procedent és la de rendiments d'activitats econòmiques. Aquesta interpretació es desprèn també de la Consulta Vinculant de la DGT V2688/2010: *(...)* *la contraprestació obtinguda per l'ajornament del preu d'una operació realitzada en desenvolupament de la seva activitat econòmica habitual (...), no té la consideració de rendiment del cabdal mobiliari. La qualificació procedent és la de rendiments d'activitats econòmiques.+*

5. El 20 d'abril de 2015 la societat regala a un proveïdor una partida de cablejat per compensar-lo d'un endarreriment en la resolució d'una assistència tècnica. El valor del cablejat és de 400 euros.

Lliurament a títol gratuït.

El lliurament del cablejat sense contraprestació és una operació assimilada a un lliurament de béns al que es refereix l'article 9.1.b) de la LIVA, un supòsit d'autoconsum. L'operació meritara doncs quan s'efectuï el lliurament, segons disposa l'article 75.1.5 de la LIVA.

6. La empresa francesa Le Pigot Electric amb domicili social a Lyon, i que algun cop ha subministrat material a ELECTS SCP, li envia en data 3 de juny de 2015 uns materials perquè els munti i després se'n retorni. ELECTS SCP cobrarà 850 euros pel servei prestat.

Prestació de serveis intracomunitaris, territori d'aplicació del impost (TAI)

El lloc de realització del servei no és el TAI espanyol, sinó que serà França per aplicació d'una normativa francesa anàloga a l'article 69.1.1 de la LIVA que estableix el gravamen en destinació per

als serveis prestats sobre béns mobles quan el destinatari és empresari o professional identificat fora del TAI espanyol.

Article 259D del *Code Général des impôts, version consolidée au 24 octobre 2015, Modifié par LOI n°2009-1673 du 30 décembre 2009 - art. 102 (V)*

*Le lieu des prestations de services est situé en France :*

*1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France :*

*a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis+*

7. Prestació de serveis tècnics a la societat BR Group, SL, propietat de la dona de Albert MP, per import de 2.850 euros en data 2 de febrer de 2015. A principis de desembre de 2015, quan encara no s'ha fet efectiu el pagament de l'import, BR Group SL és declarada en concurs havent ELECTS SCP repercutit l'IVA de l'operació el qual no recuperarà. La societat es planteja modificar la base imposable i rectificar la quota transferida.

Concurs de creditors, operacions vinculades.

No procedirà la modificació de la base imposable ni rectificar la quota transferida en crèdits entre persones o entitats vinculades (Article 80.5.c LIVA) (Consulta Vinculant DGT CV1092-10 de 24 de maig de 2010)

8. Compra en data 8 de març de 2015 per part d'una empresa alemanya d'una partida de cablejat per import de 1200 euros. L'empresa alemanya ven el cablejat a SIC Cáceres SL, domiciliada a Càceres. ELECTS, SCP, seguint les indicacions de l'agent comercial de l'empresa alemanya, envia directament el material a Càceres.

Lliurament de béns, operació intracomunitària, subjecte passiu del impost.

Dos lliurament de béns:

– ELECTS, SCP realitza un lliurament de béns intern que són subjecte a l'IVA espanyol atès que els béns no es traslladen a Alemanya i no existeix un lliurament intracomunitari. El subjecte passiu del impost és ELECTS, SCP per aplicació de l'article 84.1.1 de la LIVA.

L'IVA espanyol suportat per l'empresa alemanya serà objecte de devolució pel procediment de l'article 119 de la LIVA.

– L'empresa alemanya, es realitza un segon lliurament de béns a SIC Cáceres SL que li compra la partida de cablejat. Com que l'empresa venedora no està establerta al TAI espanyol, el subjecte passiu d'aquesta segona operació serà SIC Cáceres SL, per inversió del subjecte passiu en aplicació del article 84.1.2.a LIVA

9. Compra el 10 de novembre de 2015 una partida de connectors aïllants a l'empresa xinesa Chiani Chu Co., Ltd, per import de 30.000 yuans al canvi en aquesta data de 1 euro = 6,8121 Yuan xinès.



Els 30.000 yuans inclouen el transport de la mercaderia (3.500 yuans) a l'aduanera de Barcelona. A part, s'han de fer efectius els drets aranzularis duaners per la importació que ascendeixen a 650 euros. Com les caixes que contenen la mercaderia han arribat molt trencades, en el moment de carregar-les, encarreguen al transportista que dipositi el material en caixes noves, els cost de les quals ascendeix a 320 euros.

Importació, base imposable del impost.

L'article 83.1 de la LIVA determina que en el cas de les importacions de béns, la base imposable serà el valor en duana de les mercaderies més els impostos, drets, exaccions i altres gravàmens que es meritin fora del TAI espanyol, així com els que es meritin amb motiu de la importació, amb excepció del IVA, i també les despeses accessòries com les comissions, les despeses de embalatge, transport i assegurances que es produeixin fins al primer lloc de destí dels béns dins la Unió Europea. En cap cas es poden incloure les despeses afegides un cop les mercaderies ja han arribat al lloc de destí. Així ho manifesta la Sentència del Tribunal Suprem de 23 de març de 2011 (RC 2665/2006) en referència al mencionat article 83.1 de la LIVA : *«...») Aquest precepte es refereix exclusivament a les despeses accessòries de qualsevol classe que s'ocasionin abans de l'arribada de la mercaderia al lloc de destinació, que solament pot entendre's produïda en relació amb el lloc que figurava en el corresponent document de transport, a l'empara del com és introduïda al territori i, en defecte d'això, el primer lloc en què s'efectuïn les operacions de desagregació o separació del carregament a l'interior de la Comunitat, és a dir, el lloc en què s'efectua la descàrrega de les mercaderies del mitjà de transport que les condueix des de l'estranger».*

La base imposable de l'adquisició doncs es correspon a 4.403,92 euros al canvi (article 83.4 LIVA). El tipus de canvi es determina d'acord amb les disposicions comunitàries en vigor per calcular el valor en duana (Reglament (CEE) n° 2913/92 del Consell. Reglament 2454/93 de la Comissió, que aprova el Codi Duaner Comunitari, article 35 i la seva aplicació, article 169 i següents, respectivament). Del contingut d'aquests preceptes es determina que s'ha d'aplicar el tipus de canvi fixat pel Banc d'Espanya que estigui vigent en el moment de la meritació.

En tractar-se d'una importació, a la duana de Barcelona es meritirà l'IVA sobre la base imposable de 4.403,92 euros, el qual recau sobre ELECTS SCP, l'importador.

El Departament de Duanes i Impostos Especials de l'AEAT per obtenir la major agilitat en la presentació de les declaracions i facilitar als operadors el compliment de les seves obligacions tributàries, ofereix la possibilitat als declarants de presentar les seves declaracions duaneres per mitjà de tècniques telemàtiques: el estàndard EDIFACT o el formulari DUA<sup>7</sup>.

Posteriorment, ELECTS SCP es pot deduir la mateixa quota suportada en concepte d'IVA suportat en la seva declaració ordinària, amb la mateixa base imposable i generant-se així la neutralitat de l'impost.

---

7

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas\\_e\\_Impuestos\\_Especiales/Procedimientos\\_Aduaneros/Presentacion\\_Telematica/Presentacion\\_D\\_U\\_A\\_Documento\\_Unico\\_Administrativo\\_/Presentacion\\_D\\_U\\_A\\_Documento\\_Unico\\_Administrativo\\_.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Aduanas_e_Impuestos_Especiales/Procedimientos_Aduaneros/Presentacion_Telematica/Presentacion_D_U_A_Documento_Unico_Administrativo_/Presentacion_D_U_A_Documento_Unico_Administrativo_.shtml)



10. ELECTS SCP ha desenvolupat un programa informàtic que connecta les plaques base en centraletes d'alarma amb el dispositiu d'alarma que millora la interconnectivitat i redueix el nombre de fallides del sistema. La empresa es planteja vendre el programa a través d'Internet a empreses europees usuaris de les centraletes d'alarma universals a les que es pot adaptar el seu programa, i de pas obrir-se mercat a Europa, i es proposa realitzar un contracte de *hosting* amb una empresa alemanya per allotjar el seu web.

Qualificació del rendiment, prestació de serveis per via electrònica.

En el cas dels programes informàtics, sorgeix el dubte de si l'operació es quantifica com a benefici empresarial o cànon, atès que les condicions d'adquisició del producte digitalitzat poden consistir o bé en l'adquisició d'un dret d'explotació de la propietat intel·lectual del producte (cessió d'ús), o bé en l'adquisició d'un simple dret d'ús (compravenda de productes en suport electrònic)<sup>8</sup>.

Ens hem de remetre l'apartat 3 del *Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce*, del 2 de febrer de 2001 i a l'article 12 del *OECD Model Tax Convention* que fa referència a aquesta diferència, entenent que és en funció del que es paga:

*¶ a. ) transactions where the essential consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product that is electronically downloaded for that purpose will give rise to royalties (õ )+*

*¶ b ) for transactions that permit the customer (which may be an enterprise) to electronically download digital products (such as software, images, sounds or text) for that customer's own use or enjoyment. In these transactions, the payment is made to acquire data transmitted in the form of a digital signal for the acquirer's own use or enjoyment. This constitutes the essential consideration for the payment, which therefore does not constitute royalties (õ )+*

Del text es desprèn que l'operació es qualificaria com a benefici empresarial, i no com a cànon, i tributaria com a tal per les vendes del programa informàtic que es facin.

Correspondria aplicar l'article 7 del Conveni entre el Regne d'Espanya i la República Federal de Alemanya per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal en matèria d'impostos sobre la renda i sobre el patrimoni i el seu protocol, fet a Madrid el 3 de febrer de 2011 (BOE, 30-juliol-2012), que sotmet els beneficis empresarials a tributació en l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi establiment permanent al país de la font, cosa que no succeeix en aquest cas ja que ELECTS, SCP no posseeix establiment permanent a Alemanya.

Pel que fa al contracte de *hosting*, segons l'article 69.3.4 de la LIVA, es tractaria d'una prestació de serveis per via electrònica l'allotjament de pàgines web. L'operació es localitza a Espanya (article 69.1.1 LIVA) i es produeix doncs la inversió del subjecte passiu (article 84.1.2 de la LIVA) amb l'autorepercussió del impost espanyol que ELECTS, SCP ingressarà a l'hisenda espanyola<sup>9</sup>.

11. Adquisició a la empresa nord-americana Data Bases LTD, especialitzada en anàlisis i tractament de dades, d'una base de dades amb el registre d'empreses europees classificades per CNAE que

<sup>8</sup> F. Serrano Antón (2013). Fiscalidad internacional. Monografias (Centro de Estudios Fiscales).

<sup>9</sup> J. Calvo Vérguez (2009). Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa en indirecta. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

ELECTS, SCP necessita per fer un estudi de mercat de potencials clients a Europa per vendre el seu programa informàtic. Després de signar els corresponent contracte de cessió de dades i confidencialitat, assessorada pel seu advocat, rep en data 8 d'agost de 2015 amb clau d'usuari i contrasenya accés *on-line* a la informació i dades que es descarrega per al seu tractament. El preu pagat per la base de dades ascendeix a 2.250 euros.

Prestació de serveis per via electrònica, territori d'aplicació de l'impost.

L'adquisició *on-line* de bases de dades constitueix segons l'article 69.3.4.d) de la LIVA una prestació de servei per via electrònica.

En remissió a l'article 7 del Conveni per evitar la doble imposició entre Espanya i Estats Units, fet a Madrid el 22 de febrer de 1990 (BOE, 13-agost-2009), es sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuïent, tret que hi hagi establiment permanent al país de la font, que no succeeix en aquest cas.

L'operació es localitza a Espanya (Article 69.1.1 LIVA) i es produeix doncs la inversió del subjecte passiu (article 84.1.2 de la LIVA) amb l'autorepercussió del impost espanyol que ELECTS, SCP ingressarà a l'hisenda espanyola <sup>10</sup>.

12. Percepció d'una indemnització de 2.500 euros de la companyia d'assegurances per haver patit un robatori en l'oficina.

Indemnització, base imposable.

L'article 78.3 de la LIVA indica que no s'inclouen a la base imposable les quantitats percebudes per raó d'indemnitzacions, diferents de les contemplades a l'apartat 2 del mateix, que per la seva naturalesa i funció no constitueixin contraprestació o compensació dels lliuraments de béns o prestacions de serveis subjectes a l'impost.

13. Compra en data 10 d'octubre de 2015 una furgoneta de segona mà amb 8.500 quilòmetres i que fa 5 mesos des de la seva matriculació. El preu de la furgoneta és de 8.000 euros, dels quals paga 2.000 euros al moment de l'entrega i la resta en una lletra a 1 any i a 18 mesos, per import de 3.000 euros

Mitjà de transport nou, amortització.

L'article 13.2 de la LIVA estableix la definició de mitjà de transport nou. La furgoneta supera els 6.000 quilòmetres que condicionen a ser un vehicle nou, però només porta 5 mesos en servei (el precepte legal estableix menys de 6 mesos des de la seva matriculació), per tant, es considera un mitjà de transport nou, i se li aplicarà, segons taules, una amortització del 16% anual.

<sup>10</sup> J.M. Vallejo Chamorro; M. Gutiérrez Lousa (2002). «Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes». *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales* (núm.6).

14. Multa de trànsit en data 11 d'octubre de 2015 per import de 150 euros

Despeses no deduïbles.

Les quanties pagades en concepte de sanció o recàrrec no es poden deduir ni a la declaració de l'IRPF ni en l'impost sobre Societats (article 14 del TRLIS).

15. En data 30 d'octubre de 2015 ELECTS, SCP rep la factura per import de 285 euros d'un professional autònom per una servei d'assessorament tècnic que els ha prestat. La factura inclou una retenció del 7% a compte de l'IRPF. El professional autònom va iniciar la seva activitat al desembre del 2014.

Retencions a compte d'IRPF, model 111 i model 190

Amb el Reial decret-lei 20/2012, de 13 de juliol, de mesures entre altres per fomentar la competitivitat, es va modificar des de l'1 de setembre de 2012 el percentatge de retenció de les activitats professionals que passa del 7% al 9% per al període impositiu d'inici de l'activitat dels professionals, així com pels dos següents, i com en els casos previstos en l'art. 95 del Reglament de l'IRPF.

Posteriorment, amb el Reial decret-lei 9/2015, de 10 de juliol, de mesures urgents per reduir la càrrega tributària suportada pels contribuents de l'IRPF i altres mesures de caràcter econòmic, aquest percentatge de retenció a passar a ser del 7%, a partir del juliol del 2015 <sup>11</sup>

La llei estableix també que per a l'aplicació d'aquest tipus de retenció els contribuents hauran de comunicar al pagador dels rendiments la concurrència d'aquesta circumstància, quedant obligat el pagador a conservar la comunicació degudament signada. A més per aplicar aquesta retenció reduïda és necessari no haver estat d'alta en una activitat econòmica en els dotze mesos anteriors.

ELECTS SCP haurà de fer efectiu a l'Hisenda Pública l'ingrés de la retenció del 7% a través del Model 111 de Retencions i Ingressos a Compte de l'IRPF. Rendiments del treball i d'activitats econòmiques, premis i determinades guanys patrimonials i imputacions de Renda.

A partir de l'exercici 2014, i com a conseqüència de l'aprovació de l'Ordre HAP/2194/2013, de 22 de novembre, per la qual es regulen els procediments i les condicions generals per a la presentació de determinades autoliquidacions i declaracions informatives de naturalesa tributària, desapareix la possibilitat de presentació en paper pre-imprès del model 111, que haurà de presentar-se de manera electrònica a través d'Internet o amb paper imprès generat exclusivament mitjançant la utilització del servei d'impressió desenvolupat a aquests efectes per l'Agència tributària a la seva seu electrònica <sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Web AEAT: Quadre informatiu dels tipus de retencions aplicables:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/componentes/Le\\_interesa\\_conocer/Retenciones\\_IRPF\\_2015\\_y\\_2016.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/componentes/Le_interesa_conocer/Retenciones_IRPF_2015_y_2016.shtml)

<sup>12</sup>

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Modelos\\_y\\_formularios/Declaraciones/Modelos\\_100\\_al\\_199/111/Canal\\_1/instr\\_mod\\_111.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Modelos_100_al_199/111/Canal_1/instr_mod_111.pdf)

**Agencia Tributaria**  
Teléfono: 901 33 55 33  
www.agenciatributaria.es

**Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF**  
Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta  
Autoliquidación

Modelo **111**

Declarante (1):  
Ejercicio ... **2015** Período .... **4T**

Número de justificante: 1126302152805

Apellidos y nombre o razón social  
**ELECTS SCP**

I. Rendimientos del trabajo		N.º de perceptores	Importe de las percepciones	Importe de las retenciones
Rendimientos dinerarios	01		02	03
Rendimientos en especie	04		05	06
II. Rendimientos de actividades económicas		N.º de perceptores	Importe de las percepciones	Importe de las retenciones
Rendimientos dinerarios	07	1	08 250,00	09 17,50
Rendimientos en especie	10		11	12

III Premio por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias

II-lustració 1 - Model 111 de Retencions e ingressos a compte de l'IRPF

Al mes de gener del 2016 (entre el dia 1 al 31, tots dos inclusivament), ELECTS SCP haurà de presentar el Model 190, resum anual de les retencions e ingressos a compte de l'IRPF, que es pot generar des de la Plataforma d'ajuda de Declaraciones Informativas<sup>13</sup> (Des de l'1 de gener de 2014 desapareix la possibilitat de presentar el model 190 en paper segons l'Ordre HAP/2194/2013).

Un altre aspecte que ha de tenir en compte ELECTS SCP, es que ha de presentar la corresponent declaració censal de modificació de dades relatives a retencions e ingressos a compte (Model 037 de declaració censal simplificada), declarant l'obligació de realitzar retencions o ingressos a compte sobre rendiments d'activitats professionals.

Com es tracta d'una operació esporàdica, haurà de presentar al corresponent alta el trimestre de l'operació, i posteriorment la baixa censal, per evitar requeriments posteriors de l'Agència Tributària si no presenta les declaracions en trimestres següents.


13

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca\\_es/Inicio/\\_otros\\_/Descarga\\_de\\_programas\\_de\\_ayuda/Declaraciones\\_Informativas/Declaraciones\\_Informativas.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca_es/Inicio/_otros_/Descarga_de_programas_de_ayuda/Declaraciones_Informativas/Declaraciones_Informativas.shtml)

**Aviso para la presentación del modelo 037:**  
Este modelo tendrá carácter de borrador y no tendrá validez hasta que no haya sido presentado en las oficinas de la AEAT

**Página 1**  
**Datos identificativos**  
\* NIF: [101] G59383166      \* Apellidos y nombre: [102] ELECTS SCP

**1. Causas de presentación**  
**A) Alta**  
[111]  Alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores  
**B) Modificación**  
[122]  Modificación domicilio fiscal. (página 1)  
[124]  Modificación domicilio a efectos de notificaciones. (página 1)  
[125]  Modificación otros datos identificativos. (página 1)  
[127]  Modificación datos relativos a actividades económicas y locales. (página 3)  
[131]  Modificación datos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido. (página 2)  
[132]  Modificación datos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (página 2)  
[136]  Modificación datos relativos a retenciones e ingresos a cuenta. (página 3)  
**C) Baja**  
[150]  Baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores  
[151] Causa:   
[152] Fecha efectiva de la baja:  /  /



**Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.**  
**Modelo 037 -**

Optativo: Importar datos de fichero  Examinar... GUARDAR 1 2 3 C NUEVA

**Página 3**  
NIF: G59383166      Apellidos y nombre: ELECTS SCP

**5. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA**

	Alta	Baja	Fecha
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal (modelos 111)	[700] <input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Borrar [720] <input type="text"/> / <input type="text"/> / <input type="text"/>
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos de actividades profesionales, agrícolas, ganaderas, forestales u otras a actividades económicas, premios, determinadas imputaciones de renta o determinadas ganancias patrimoniales (modelos 111)	[701] <input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	Borrar [721] 30 / 10 / 2015
Obligación de realizar retenciones o ingresos a cuenta sobre rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos (modelo 115)	[702] <input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Borrar [722] <input type="text"/> / <input type="text"/> / <input type="text"/>

Il·lustració 2: Model 037, Formulari web AEAT

16. En data 12 de novembre de 2015 ELECTS SCP va assabentar que un dels seus clients, la empresa Cablejats de Ponent, SL amb qui té un saldo pendent de cobrament de 2.850 euros, ha entrat en concurs de creditors, fent-se públic al BOE número 269 de 10 de novembre de 2015 i a l'acte de declaració de concurs pel procediment abreujat. ELECTS SCP es planteja modificar la base imposable del IVA meritat per aquest import.

Concurs de creditors, modificació base imposable.

L'article 80.3 de la Llei de l'IVA permet al subjecte passiu modificar la base imposable de l'IVA quan el destinatari de les operacions no hagi fet efectiu el pagament de les quotes repercutides, sempre que, amb posterioritat a la meritació de les mateixes, es dicti acte de declaració de concurs. Aquesta opció s'haurà d'exercir en el termini de dos mesos comptats a partir de la fi del termini màxim fixat en l'article 21.1.5 de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal.

Tot i que es tracti d'un procediment concursal abreujat, no per aquesta circumstància es redueix el termini de dos mesos.

El TEAC en resolucions de data 13 de desembre de 2011 (RG 3231/2010) així com de data 17 de gener de 2012 (RG 1307/2010) manifestava que: *«Independient de si el procediment concursal té el caràcter de %abreujat+o %general+, circumstància que, d'acord amb la Llei Concursal, ha de constar en l'Acte de Declaració de Concurs, existiran dos terminis diferents per a la modificació de la Base Imposable de l'IVA%»* determinat que en cas de procediment abreujat, el termini d'un mes es veuria reduït a la meitat.

No obstant això, aquest criteri va estar superat per la jurisprudència de l'Audiència Nacional continguda en sentències tals com la de 10 de gener de 2014 (nombre de recurs 141/2013), la de 20 d'octubre de 2013, (nombre de recurs 52/2012) i la de 12 de setembre de 2013, (nombre de recurs 107/2012), en les que va establir com a criteri jurisprudencial que en aquests casos existeix un únic termini per a la modificació de la base imposable (un mes), amb independència de quin sigui el tipus de tramitació que s'estigui duent a terme. Per tant, d'acord amb l'anterior, el TEAC, en data 19/02/2014 (RG07127/2012) va canviar de criteri i va cenyir-se al manifestat per la jurisprudència de l'Audiència Nacional sobre aquest tema, acceptant el termini d'un mes (ampliat a 2 mesos arran de la modificació del article 80.3 de la LIVA per la Llei 28/2014 de 27 de novembre).

Per tant, ELECTS SCP, pot modificar la base imposable del IVA meritat a través del Model 952 que posa a disposició l'Agència Tributària a tal fi<sup>14</sup>, en el termini de 2 mesos, i acollir-se al procediment establert en la Llei 22/2003, de 9 de juliol, Concursal.

### iii. Resolució del cas

A 31 de desembre de 2015 ELECTS, SCP , comptabilitzades les operacions abans esmentades i la resta d'operacions habituals de l'empresa<sup>15</sup>, presenta el següent compte de resultats:

INGRESSOS ÍNTEGRES	
Vendes de mercaderies	58.540,00
Prestacions de serveis	63.450,00
Autoconsum de béns i serveis	400,00
Altres Ingressos	2.500,00
DESPESES FISCALMENT DEDUÏBLES	
Compres de mercaderies	82.174,00
Altres compres	18.653,00
Seguretat Social	9.520,00
Arrendaments i cànon	4.200,00
Serveis de professionals independents	1.462,00
Altres serveis exteriors	1.560,00

<sup>14</sup> <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G416.shtml>

<sup>15</sup> Operacions habituals de l'empresa: les realitzades en el dia a dia. S'han omès de l'enunciat per no allargar excessivament el cas pràctic.

Tributs fiscalment deduïbles	895,00
Amortitzacions fiscalment deduïbles	6.426,00
<b>RESULTAT DEL EXERCICI</b>	<b>49.989,00</b>

Taula 5 . Compte de Resultats a 31/12/2015. Elaboració pròpia

Atribució de rendes als socis:

Cadascun dels socis haurà d'atribuir-se com a rendiments d'activitats econòmiques el percentatge assignat d'acord amb els pactes celebrats.

Soci	% participació	Renda atribuïda
Albert MP	40	19.995,60
Josep MP	40	19.995,60
Roser RG	20	9.997,80
<b>Resultat</b>		<b>49.989,00</b>

Taula 6- Atribució de rendes als socis. Elaboració pròpia

Article 89.3 de la LIRPF: *«els rendiments d'activitats econòmiques s'entendran obtinguts directament per l'entitat en règim d'atribució de rendes, atribuïnt-se als socis, comuns o particips segons les normes o pactes aplicables i si aquests no constessin a l'Administració tributària en forma fefaent, s'atribuiran per parts iguals»* (Consulta Vinculat de la DGT V0081-13 de 16 de gener de 2013).

ELECTS SCP presenta durant el mes de febrer de cada any el Model 184, la declaració informativa anual per les entitats en règim d'atribució de rendes<sup>16</sup>, que es pot generar des de la Plataforma d'ajuda de Declaraciones Informativas<sup>17</sup> (Des de l'1 de gener de 2014 desapareix la possibilitat de presentar el model 190 en paper segons l'Ordre HAP/2194/2013).

Pagaments fraccionats a compte del IRPF (Model 130):

Total	Model 130 Albert MP (40%)	Model 130 Josep MP (40%)	Model 130 Roser RG (40%)
1T: 1.260,30"	504,00	504,00	252,30
2T: 1.330,40"	532,16	532,16	266,88
3T: 1.735,89"	694,36	694,36	347,18
4T: 2.020,35"	808,14	808,14	404,07

<sup>16</sup> Ordre HAP/2250/2015, de 23 d'octubre, per la qual s'aprova el model 184 de declaració informativa anual a presentar per les entitats en règim d'atribució de rendes

<sup>17</sup>

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca\\_es/Inicio/\\_otros\\_/Descarga\\_de\\_programas\\_de\\_ayuda/Declaraciones\\_Informativas/Declaraciones\\_Informativas.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/ca_es/Inicio/_otros_/Descarga_de_programas_de_ayuda/Declaraciones_Informativas/Declaraciones_Informativas.shtml)



Taula 7- Pagaments fraccionats a compte del IRPF. Elaboració pròpia

Article 99.7 LIRPF *El pagament fraccionat corresponent a les entitats en règim d'atribució de rendes, que exerceixin activitats econòmiques, s'efectuarà per cadascun dels socis, hereus, comuns o partícips, als quals procedeixi atribuir rendes d'aquesta naturalesa, en proporció a la seva participació en el benefici de l'entitat.* (Consulta Vinculat de la DGT V0081-13 de 16 de gener de 2013).

Trimestralment cadascun dels socis presenta el corresponent Model 130 en paper, a través del formulari en línia disponible a la web de l'AET, o bé a través de la SEU electrònica:

II-lustració 3 - Model 130. Pagament fraccionat IRPF

Tributació dels socis comuns. Situació fiscal. IRPF 2015:

**Albert MP** . participació del 40% a ELECTS SCP

Situació familiar:

Cònjuge, Maria RS, nascuda el 15 de juliol de 1970.

Ingressos de treball per compte aliè al 2015: 29.640,80 euros. Retencions a compte del IRPF 2.553,04". Quotes a la Seguretat Social 1.264,28 euros.

Altres membres de la unitat familiar:

Filla, Laia MR, nascuda el 19 de setembre del 2007.

Ascendent, Deolinda PM, mare de Albert MP, nascuda el 13 de desembre de 1947. No rep ingressos superiors a 8.000 euros.

Propietats:

Vivenda habitual i plaça de garatge, a l'avinguda de dalt , s/n de Barcelona. Data d'adquisició 02/04/200. Titularitat al 50% ambdós cònjuges. Crèdit hipotecari. Referències cadastrals 0331201DF3803A0007KO i 0331201DF3803A0006JI.

Apartament turístic en zona costera, sense referència cadastral. Titularitat al 50% ambdós cònjuges.

Últim valor cadastral registrat 59.323 euros.

Rendiments del cabdal mobiliari:

Interessos del compte d'estalvi per import de 524 euros.



Simulació de la declaració d'IRPF per l'exercici 2015 <sup>18</sup>:

	Declaració IRPF Albert MP	Declaració IRPF Maria RS	Declaració conjunta
<b>Rendiments del treball</b>			
Retribucions dineraries		29.640,80	29.640,80
Cotitzacions S.Social		1.428,28	1.428,28
Rendiment net		28.212,52	28.212,52
<b>Rendiments cabdal mobiliari</b>	356,00	168,00	524,00
Rendiments de béns immobles	326,28	326,28	652,56
<b>Règim atribució de rendes</b>			
Atribució de rendiments del cabdal mobiliari	25,00		25,00
Atribució de rendiments d'activitats econòmiques	19.995,60		19.995,60
Atribució de retencions i ingressos a compte	2.538,66		2.538,66
<b>Base imposable general</b>	20.346,88	28.538,80	48.885,68
<b>Base imposable del estalvi</b>	356,00	168,00	524,00
Reducció per tributació conjunta			3.400,00
<b>Base liquidable general (BLG)</b>	20.346,88	28.538,80	45.485,68
<b>Base liquidable del estalvi</b>	356,00	168,00	524,00
Mínim del contribuent	5.550,00	5.550,00	5.550,00
Mínim per descendents	1.200,00	1.200,00	2.400,00
Mínim per ascendents	1.150,00		1.150,00
<b>Mínims personal i familiar</b>	7.900,00	6.750,00	9.100,00
<b>Quota íntegra estatal (BLG)</b>	1.384,28	2.752,32	5.401,10
<b>Quota íntegra autonòmica (BLG)</b>	1.384,28	2.752,32	5.401,10
<b>Tipus mitjà de gravament (TMA BLG)</b>	<b>6,80</b>	<b>9,64</b>	<b>11,87</b>
<b>Tipus mitjà de gravament (TME BLG)</b>	<b>6,80</b>	<b>9,64</b>	<b>11,87</b>

Taula 8- Simulació Declaració de IRPF Albert MP. Elaboració pròpia

<sup>18</sup> Nota: Per fer la simulació *a priori* contemplava fer ús del simulador de la declaració de IRPF que des del 2004 al mes de desembre l'AËAT posa a disposició del contribuent en la seva pàgina web, en el marc del deure assistència als obligats tributaris per facilitar-los el compliment de les obligacions fiscals (Article 78.1 RGGIT.). Per a l'obligat tributari, simuladors com aquest comporten una eina important d'ajuda per a confeccionar les declaracions; tasca no sempre fàcil, atesa la complexitat de la normativa i del sistema tributari i les constants reformes. D'altra banda, com que aquests programes contenen els criteris administratius d'aplicació dels tributs, i les actualitzacions vigents, es produeix una disminució o gairebé absència d'errors aritmètics, i es respecten els límits imposats per la normativa tributària. R. Oliver Cuello (2009). "La regulació de la Administració electrònica tributària". A: A. M. Delgado; R. Oliver i altres (coord.). *Administració electrònica tributària*. Barcelona: Bosch.

Enguany no s'ha publicat aquest simulador a la web de l'AËAT i no puc adjuntar el document generat, per tant, he fet els càlculs en un excel en base a l'esquema de IRPF del 2014 (generat pel programa PADRE) i aplicant la reforma del 2015.

Albert MP - Declaració Individual:					
Base liquidable general estatal			Base liquidable general autonòmica		
	quota	t.grav.		quota	t.grav.
Fins a 20.200	2.112,75		Fins a 20.200	2.112,75	
Resto 146,88	22,03	15,00%	Resto 146,88	22,03	15,00%
	2.134,78	10,49%		2.134,78	10,49%
Tipus aplicable al mínim personal i familiar					
Fins a 12.400	750,5	9,50%	Fins a 12.400	750,5	9,50%
Albert MP i Maria RS - Declaració conjunta					
Base liquidable general estatal			Base liquidable general autonòmica		
	quota	t.grav.		quota	t.grav.
Fins a 35.200	4.362,75		Fins a 35.200	4.362,75	
Resto 10.285,68	1.902,85	18,50%	Resto 10.285,68	1.902,85	18,50%
	6.265,60			6.265,60	
Tipus aplicable al mínim personal i familiar					
Fins a 12.400	864,5	9,50%	Fins a 12.400	864,5	9,50%
Maria RS - Declaració Individual:					
Base liquidable general estatal			Base liquidable general autonòmica		
	quota	t.grav.		quota	t.grav.
Fins a 20.200	2.112,75		Fins a 20.200	2.112,75	
Resto 8.338,80	1.280,82	15,00%	Resto 8.338,80	1.280,82	15,00%
	3.393,57			3.393,57	
Tipus aplicable al mínim personal i familiar					
Fins a 12.400	641,25	9,50%	Fins a 12.400	641,25	9,50%

Taula 9- Càlculs. Elaboració pròpia

**Josep MP** . participació del 40% a ELECTS SCP

**Roser RG** . participació del 20% a ELECTS SCP

Situació familiar:

Roser RG, nascuda el 15 de juliol de 1970.

Ingressos de treball per compte aliè al 2015: 3.248,72 euros. Retencions a compte del IRPF 64,96" .

Quotes a la Seguretat Social 48,72 euros.

Altres membres de la unitat familiar:

Filla, Noelia, nascuda el 18 de juliol del 2009.

Fill, Arnau, nascut el 13 de maig del 2006.

Propietats:

Vivenda habitual i plaça de garatge, a l'avinguda de dalt, s/n de Barcelona. Data d'adquisició 24/03/2003. Titularitat al 50% ambdós cònjuges. Crèdit hipotecari. Referències cadastrals 0331201DF3803A0009ZP i 0331201DF3803A0008BR.

Apartament turístic en zona costera i plaça de garatge, sense referència cadastral. Titularitat al 50% ambdós cònjuges.

Últim valor cadastral registrat 100.727,71 euros i 9.813,82 euros respectivament

Rendiments del cabdal mobiliari:

Interessos del compte d'estalvi per import de 652,66 euros. Interessos de dividendes 720,00 euros.

Simulació de la declaració d'IRPF per l'exercici 2015:

	Declaració IRPF Josep MP	Declaració IRPF Roser RG	Declaració conjunta
<b>Rendiments del treball</b>			
Retribucions dineraries		3.248,72	3.248,72
Cotitzacions S.Social		48,72	48,72
<b>Rendiment net</b>		3.200,00	3.200,00
Rendiments cabdal mobiliari	683,53	683,53	1.367,06
Rendiments de béns immobles	607,98	607,98	1.215,96
<b>Règim atribució de rendes</b>			
Atribució de rendiments del cabdal mobiliari	25,00	12,50	37,50
Atribució de rendiments d'activitats econòmiques	19.995,60	9.997,80	29.993,40
Atribució de retencions i ingressos a compte	2.538,66	1.270,43	3.809,09
<b>Base imposable general</b>	20.628,58	13.818,28	34.446,86
<b>Base imposable del estalvi</b>	683,53	683,53	1.367,06
Reducció per tributació conjunta			3.400,00
<b>Base liquidable general (BLG)</b>	20.628,58	13.818,28	31.046,86
<b>Base liquidable del estalvi</b>	356,00	168,00	524,00
Mínim del contribuent	5.550,00	5.550,00	5.550,00
Mínim per descendents	2.550,00	2.550,00	5.100,00
Mínim per ascendents			
<b>Mínims personal i familiar</b>	8.100,00	8.100,00	10.650,00
<b>Quota íntegra estatal (BLG)</b>	1.407,53	577,45	2.728,03
<b>Quota íntegra autonòmica (BLG)</b>	1.407,53	577,45	2.728,03
<b>Tipus mitjà de gravament (TME BLG)</b>	<b>6,82</b>	<b>4,18</b>	<b>8,79</b>
<b>Tipus mitjà de gravament (TME BLG)</b>	<b>6,82</b>	<b>4,18</b>	<b>8,79</b>

Taula 10- Simulació de l'IRPF Josep MP i Roser RG. Elaboració pròpia

Josep MP - Declaració Individual					
Base liquidable general estatal			Base liquidable general autonòmica		
	quota	t.grav.		quota	t.grav.
Fins a 20.200	2.112,75		Fins a 20.200	2.112,75	
Resto 428,58	64,28	15%	Resto 428,58	64,28	15%
	2.177,03	10,55%		2.177,03	10,55%
Fins a 12.400	769,5	9,50%	Fins a 12.400	769,5	9,50%
Josep MP i Roser RG - Declaració conjunta					
Base liquidable general estatal			Base liquidable general autonòmica		
	quota	t.grav.		quota	t.grav.
Fins a 20.200	2.112,75		Fins a 20.200	2.112,75	
Resto 10.846,86	1.627,03	15,00%	Resto 10.846,86	1.627,03	15,00%
	3.739,78			3.739,78	
Fins a 12.400	1121	9,50%	Fins a 12.400	1121	9,50%
Individual Roser RG					
Base liquidable general estatal			Base liquidable general autonòmica		
	quota	t.grav.		quota	t.grav.
Fins a 12.450	1.182,75		Fins a 12.450	1.182,75	
Resto 1.368,28	164,2	15,00%	Resto 1.368,28	164,2	15,00%
	1.346,95	9,74%		1.346,95	9,74%
Fins a 12.400	769,50	9,50%	Fins a 12.400	769,50	9,50%

Taula 11- Càlculs. Elaboració pròpia

#### Consideracions dels càlculs:

S'ha fet la simulació en les opcions de tributació individual i conjunta, essent en ambdós casos més favorable la tributació individual de cadascun dels socis participants d'ELECTS SCP.

La simulació de la declaració de l'IRPF d'Albert MP, amb una participació del 40% a ELECTS SCP, ens mostra un tipus mitjà de gravamen (part estatal i part autonòmica) de la base liquidable general (BLG) del 6,8%, gravamen que té en compte les circumstàncies personals i familiars del declarant. El tipus de gravamen mitjà obviat les circumstàncies personals i familiars seria del 10,49%. En el nostre cas, la BLG de l'Albert MP solament inclou els rendiments per la seva participació com a soci a ELECTS SCP i una petita imputació per la tinença d'un bé immoble distint de la vivenda habitual. En

cas de no tenir en compte la renda del bé immoble, el gravamen mitjà seria del 10,56% (2.112,5/19.995,60).

Per tant podem concloure el benefici de ELECTS SPC imputat a Albert MP, tributa a un tipus mitjà del 10,56% per la part estatal i un 10,56% per la part autonòmica, en conjunt un 21,12%.

La simulació de la declaració de IRPF de Josep MP, amb una participació del 40% a ELECTS SCP, ens mostra un tipus mitjà de gravamen (part estatal i part autonòmica) de la BLG del 6,82%, gravamen té en compte les circumstàncies personals i familiars del declarant.

El tipus de gravamen mitjà obviant les circumstàncies personals i familiars seria del 10,55% . En el nostre cas, la BLG de Josep MP solament inclou els rendiments per la seva participació com a soci a ELECTS SCP i una petita imputació per la tinença de dos béns immobles distints de la vivenda habitual. En cas de no tenir en compte la renda dels béns immoble, el gravamen mitjà seria del 10,56% (2.112,5/19.995,60).

Per tant podem concloure el benefici de ELECTS SPC imputat a Albert MP, tributa a un tipus mitjà del 10,56% per la part estatal i un 10,56% per la part autonòmica, en conjunt un 21,12%.

La simulació de la declaració de IRPF de Roser RG, amb una participació del 20% a ELECTS SCP, ens mostra un tipus mitjà de gravamen ((part estatal i part autonòmica) ) de la BLG del 4,18%, gravamen té en compte les circumstàncies personals i familiars del declarant.

El tipus de gravamen mitjà obviant les circumstàncies personals i familiars seria del 9,74% . En el nostre cas, la BLG de Roser RG inclou els rendiments per la seva participació com a soci a ELECTS SCP, rendiments del treball i una petita imputació per la tinença de dos béns immobles distints de la vivenda habitual. En cas de no tenir en compte la renda dels béns immoble i els rendiments del treball, el gravamen seria del 9,5%.

Per tant podem concloure el benefici de ELECTS SPC imputat a Roser RG, tributa a un tipus del 9,5% per la part estatal i un 9,5% per la part autonòmica, en conjunt un 19%.

Resumim:

	% participació	Renda atribuïda	Tipus de gravamen IRPF
Albert MP	40	19.995,60	21,12%
Josep MP	40	19.995,60	21,12%
Roser RG	20	9.997,80	19%
<b>ELECTS SCP</b>		<b>49.989,00</b>	<b>61,24%</b>

Taula 12- Tipus de gravamen en IRPF. Elaboració pròpia

Segons els càlculs realitzats, i en el cas estudiat, el benefici de ELECTS SCP sembla ser que tributa en total a un 61,24%, tot i que realment, aplicat a la situació tributària de cadascun dels socis, la càrrega impositiva es dilueix i arriba a ser inferior, com es veurà més endavant.

Com s'ha comentat en la introducció, i a conseqüència de la modificació del Codi de Comerç respecte de determinades activitats ara amb objecte mercantil, s'actualitzaran tant a la Llei de Impost sobre la Renda, com a la Llei de Impost de Societats, degut a que les societats civils amb objecte mercantil

estaran subjectes a l'Impost de Societats des de l'1 de gener de 2016, i per tant, ja no tributaran com a entitats en atribució de rendes per l'IRPF<sup>19</sup>.

Partim de la mateixa informació comptable als efectes de fer el càlcul de l'IS:

INGRESSOS ÍNTEGRES	
Vendes de mercaderies	58.540,00
Prestacions de serveis	63.450,00
Autoconsum de béns i serveis	400,00
Altres Ingressos	2.500,00
DESPESES FISCALMENT DEDUÏBLES	
Compres de mercaderies	82.174,00
Altres compres	18.653,00
Seguretat Social	9.520,00
Arrendaments i cànon	4.200,00
Serveis de professionals independents	1.462,00
Altres serveis exteriors	1.560,00
Tributs fiscalment deduïbles	895,00
Amortitzacions fiscalment deduïbles	6.426,00
<b>RESULTAT DEL EXERCICI</b>	<b>49.989,00</b>

Càlcul de l'IS:

<b>RESULTAT DE L'EXERCICI (BAT)</b>	49.989,00
Impost sobre beneficis (25%)	12.497,00
<b>RESULTAT DE L'EXERCICI . BENEFICI</b>	<b>37.492,00</b>

Taula 13- Resultat comptable. IS. Elaboració pròpia

Balanç a 31/12/2015 (previ a la distribució de resultats):

BALANÇ			
ACTIU		PASSIU I NET	
<b>ACTIU NO CORRENT</b>		<b>PATRIMONI NET</b>	
Immobilitzat material	98.000	Capital	90.900
AAIM	(16.626)	Pèrdues i Guanys	37.492
		<b>PASSIU NO CORRENT</b>	
<b>ACTIU CORRENT</b>		Préstec a llarg termini	11.000
Existències	70.540	<b>PASSIU CORRENT</b>	
Clients	30.060	Proveïdors	52.349
Bancs	29.144	Préstec a curt termini	7.880
Efectiu	1.980	HP creditora IVA	980
		HP creditora I. Societats	12.497
	213.098		213.098

19

[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](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)

Taula 14- Balanç a 31/12/2015. Elaboració pròpia

Suposem que un cop dotada la Reserva Legal obligatòria, la resta del benefici 33.742,80 euros, es distribueix entre els socis com a dividendes.

	% participació	Dividend atribuït
Albert MP	40	13.497,12
Josep MP	40	13.497,12
Roser RG	20	6.748,56
<b>Benefici distribuït</b>		<b>33.742,80</b>

Taula 15- Distribució de dividendes. Elaboració pròpia

Amb la reforma fiscal i des del gener del 2015 s'han introduït diverses novetats relacionades amb la tributació dels cobraments de dividendes. La més important té a veure amb la desaparició de l'exempció fiscal que existia per fins ara pels primers 1.500 euros guanyats per aquest concepte. Els dividendes percebuts queden sotmesos a l'IRPF tributant dins de la base liquidable de l'estalvi segons la quantia del dividend i als tipus que al 2015 són del 20-22-24% i al 2016 del 19-21-23%.

Fins als 6.000 euros tributen al 20%  
De 6.000 a 24.000 euros tributen al 22%

Per tant, els beneficis de la SCP tornen a tributar un cop percebuts pels socis en concepte de dividendes a un tipus mitjà del 21,50% en el cas de l'Albert MP i del Josep MP, i del 21,10% en el cas de la Roser RG.

En resum, i en el cas exposat, la càrrega impositiva del benefici obtingut per ELECTS SCP seria el següent:

		Règim de tribució de rendes d'IRPF	Impost sobre societats	
		Càrrega impositiva total	Tipus impositiu general	Tipus impositiu mig beneficis distribuïts
		61,24% (*)	25%	21,50% - 21,10%
Benefici	49.989,00	30.613,26	12.497,25	2.901,88
				2.901,88
			1.423,94	
			19.724,95	

Taula 16- Resum, càrrega impositiva. Elaboració pròpia

(\*) Taula 12

A priori i sense tenir en compte cap altre factor fiscal que pugui influir en la càrrega impositiva, sembla ser que tributant per IS existeix una tributació menor que en IRPF pel benefici declarat (tot i l'efecte de la tributació del benefici via dividends).

Si fem el mateix quadre comparatiu, però tenint en compte les circumstàncies personals i familiars del socis en el conjunt del seu IRPF<sup>20</sup>:

	% participació	Tipus de gravamen mitjà IRPF
Albert MP	40	13,16%
Josep MP	40	13,64%
Roser RG	20	8,36%
<b>ELECTS SCP</b>		<b>35,16%</b>

Taula 17- Tipus de gravamen mitjà en IRPF. Elaboració pròpia

		Règim de tribució de rendes d'IRPF	Impost sobre societats	
		Càrrega impositiva total	Tipus impositiu general	Tipus impositiu mig beneficis distribuïts
		35,16%	25%	21,50% - 21,10%
Benefici	49.989,00	17.576,13	12.497,25	2.901,88
				2.901,88 1.423,94
			19.724,95	

Taula 18- Resum càrrega impositiva. Elaboració pròpia

Veiem efectivament com l'efecte impositiu sobre el benefici es dilueix en el cas de declarar-lo via IRPF perquè es té en compte la situació personal i familiar del soci. Per tant, en IRPF, s'està tributant menys pel mateix benefici.

Per als socis de la SCP, amb la seva situació personal actual i un llindar de benefici similar, passarien a tributar més per IS que el que tributen per IRPF. Ara bé, davant un increment del benefici, la càrrega tributària es pot anivellar, i ser més beneficiós tributar per IS.

$$19.724,95 / 49.989,00 = 39,45\% \text{ gravamen mitjà en IS} \leftrightarrow 35,16\% \text{ gravamen mitjà en IRPF}$$

A partir d'aquí, s'observa com la distribució o no de la totalitat dels beneficis, el acollir-se a beneficis fiscals en IS, o bé la pròpia situació personal i familiar del soci a efectes de IRPF poden reduir la càrrega impositiva d'ambdós impostos.

<sup>20</sup> Són omès del càlcul mitjà els rendiments del cabdal mobiliari ja que són d'un import mínim i no afectaria al conjunt



Fer esment també per finalitzar, que els socis de les societats mercantils que tributen per IS poden cobrar-se una nòmina o bé facturar els seus serveis a la societat, generant-se una despesa que la societat es pot deduir i que fa que el benefici sigui menor. Se aconseguirà d'aquesta manera disminuir els dividends a repartir, que tribuarien a un tipus del 20-22-24%, i aquesta retribució via nòmina o via factura, passaria a tributar per IRPF en funció de la situació personal i familiar del soci, i com a rendiment del treball o de l'activitat econòmica en funció de la forma escollida.

Ara bé, en el cas de les societats civils, no està contemplat que els socis puguin cobrar-se nòmina i les quantitats percebudes pels socis pel seu treball en la societat no constitueixen per a aquesta despesa deduïble per a la determinació del rendiment net, precisament, perquè la seva participació en la societat es concep com la imputació d'una part del rendiment net de l'entitat (DGT CV1130-06 de 15 de juny i CV0623-08 de 31 d'agost). Per tant, si les societats civils tributen per IS segons les regles establertes al Codi de Comerç, caldrà veure com es planteja el tema de la remuneració dels socis, i si podrien o no cobrar-se una nòmina o facturar a la societat.

En el cas de ELECTS SCP, si els socis es poguessin cobrar una nòmina, es podria reduir el rendiment net de l'entitat, sense quedar tant import pendent de distribuir-se com a dividends, i donada la seva situació personal en IRPF, optar a una tributació amb gravamen inferior a la de via dividends (única possibilitat que de moment sembla possible). Però de moment, aquesta opció no es pot plantejar perquè com s'ha esmentat abans, els socis de les societats civils no poden cobrar-se nòmina.

## VII. CONCLUSIONS

L'estudi centrat en aquest treball ha tingut com a objectiu aprofundir en la problemàtica que suposa per a les societats civils el canvi de tributació al que es veuran obligades a partir de l'1 de gener de 2016, i s'ha completat amb una sèrie d'operacions comptables i situacions tributàries i fiscals que serveixen per treballar alguns dels impostos, obligacions fiscals i temàtiques treballades en el màster.

Les societats civils de caràcter mercantil, segons el nou article 7 de la Llei 27/2014 de LIS, s'inclouen entre els subjectes passius de LIS i tributaran per aquest impost en l'exercici 2016.

Tributar per LIS comporta que els socis deixaran de tributar individualment en IRPF per la part proporcional de la seva participació en la societat i tributaran per la totalitat del benefici o pèrdua obtinguda segons la normativa de LIS.

Com hem comprovat en el supòsit de fet estudiat, tributar en IRPF suposa reduir la càrrega fiscal del resultat positiu de la societat degut a que aquest resultat positiu es divideix entre els socis atenent a la seva participació en la societat. La càrrega impositiva de la societat es dilueix en la pròpia declaració de IRPF dels socis, en funció de la seva situació personal.

S'ha constatat doncs per al cas estudiat, que tributant en IRPF la càrrega fiscal del benefici obtingut és inferior a la calculada via IS.

No obstant això, si bé la càrrega fiscal final es veu disminuïda pel conjunt de la situació personal dels socis, hem comprovat que en el nostre cas, si solament es té en compte el resultat positiu imputat de l'activitat (participació en el benefici), sense tenir en compte la resta de conceptes que s'inclouen en la

declaració de IRPF, tributar per IS suposa una càrrega impositiva menor (tipus de gravamen del 25%) a la que correspon aplicant el tipus mitjà de l'escala de gravamen de IRPF (tipus acumulat del 61,24%). (Taula 16).

Igualment, atès el resultat obtingut per la societat, cal considerar que està en 4,29 punts percentuals de diferència entre un tipus de tributació i l'altra, per tant, l'indars de beneficis superiors, portarien a un nivell de tributació similar, fins al punt on fiscalment sortirà més a compte tributar per IS.

Vist el cas exposat i el panorama fiscal que es trobaran les societats civils a partir del 2016, les opcions de que es disposen i que es proposen, són:

- dissoldre i transformar-se en societats limitades: moltes de les societats civils existents són negocis familiars y agrupacions d'autònoms amb poc volum de negoci, per les quals transformar-se en una SL els pot complicar i encarrir la gestió del negoci. D'altra banda, podran beneficiar-se de la limitació de la responsabilitat dels socis, i si no hi ha cap canvi normatiu al respecte, del tipus impositiu del 15% que estableix l'article 29 de la LIS pel primer període amb beneficis i els següents per empreses de nova creació, així com altres bonificacions i deduccions aplicades a les societats mercantils, com la deducció per I+D+i (article 35 LIS) o per creació d'ocupació i per la contractació de treballadors amb discapacitats que contemplen els articles 37 i 38 de la LIS
- dissoldre i que els socis passin a tributar com a persones físiques
- continuar com a societats civils però tributant per IS

Si no s'adopta cap opció, o si l'acord d'opció pel règim fiscal especial de liquidació i dissolució <sup>21</sup> incompleix els terminis establerts, la societat civil tindrà la consideració de contribuent de IS des de l'1 de gener de 2016 amb la consegüent tributació per aquest impost pel règim general.

Pel que fa a la creació de noves empreses, optar per constituir una societat civil serà solament interessant a efectes de la senzillesa i agilitat en la seva tramitació i dissolució, i de l'avantatge de possibles subvencions a l'autònom com la capitalització del atur. Per la resta, s'equiparà a una societat limitada, el que segurament portarà a optar per aquest tipus de forma societària limitant-se la constitució de societats civils a aquelles activitats que puguin tributar en atribució de rendes (activitats agrícoles, ramaderes, forestals, mineres o de caràcter professional).

---

21

[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](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)

## VIII. TAULES I IL·LUSTRACIONS REFERENCIADES

Taula 1: Font DIRCE %Unitats actives a 1 de gener de 2014+	pàg. 4
Taula 2: Font DIRCE %Situació i condició jurídica+	pàg. 5
Taula 3: Obligacions fiscals	pàg. 11
Taula 4: Balanç a 01/01/2015	pàg. 12
Taula 5: Compte de resultats a 31/12/205	pàg. 22
Taula 6: Atribució de rendes als socis	pàg. 23
Taula 7: Pagaments fraccionats a compte de IdRPF	pàg. 23
Taula 8: Simulació Declaració de IdRPF Albert MP	pàg. 25
Taula 9: Càlculs	pàg. 26
Taula 10: Simulació Declaració de IdRPF Jose MP i Roser RG	pàg. 27
Taula 11: Càlculs	pàg. 28
Taula 12: Tipus de gravamen en IdRPF	pàg. 29
Taula 13: Resultat comptable . IS	pàg. 30
Taula 14: Balanç a 31/12/2015	pàg. 30
Taula 15: Distribució de dividendes	pàg. 31
Taula 16: Resum, càrrega impositiva	pàg. 31
Taula 17: Tipus de gravamen mitjà en IdRPF	pàg. 32
Taula 18: Resum, càrrega impositiva	pàg. 32
Il·lustració 1: Model 111 de Retencions i ingressos a compte de IdRPF	pàg. 20
Il·lustració 2: Model 037. Formulari web de IdAEAT	pàg. 21
Il·lustració 3: Model 130. Pagament fraccionat de IdRPF	pàg. 24

## IX. BIBLIOGRAFIA:

### – Texts normatius consultats:

Directiva 2006/112/CE del Consell Europeu, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit

Directiva 2010/45/UE del Consell, de 13 de juliol de 2010 per la qual es modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit, pel que fa a les normes de facturació

Reglament (CEE) nº 2913/92 del Consell, de 12 d'octubre de 1992, pel qual s'aprova el Codi Duaner Comunitari (DOUE 19-octubre-1992)

Reglament (CEE) núm. 2454/93 de la Comissió de 2 de juliol de 1993 pel qual es fixen determinades disposicions d'aplicació del Reglament (CEE) núm. 2913/92 del Consell pel qual s'estableix el Codi Duaner Comunitari

Reglament d'execució UE/282/2011, del Consell, de 15 de marzo de 2011, pel qual s'estableixen disposicions d'aplicació de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema comú de l'IVA

Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit

Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Imposts de societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni

Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de societats (BOE del 28 de novembre). Substitueix al RD Leg. 4/2004, de 5 de març, que aprova el text refós de la Llei de l'impost de societats

Reial decret de 22 d'agost de 1885, pel qual es publica el Codi de Comerç

Reial decret de 24 de juliol de 1889 pel qual es publica el Codi Civil

Reial decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'Impost sobre Activitats Econòmiques

Reial decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei de l'Impost de societats

Reial decret 475/2007, de 13 d'abril, pel que s'aprova la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2009 (CNAE-2009)

Reial decret-Llei 9/2015, de 10 de juliol, de mesures urgents per reduir la càrrega tributària suportada pels contribuents de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i altres mesures de caràcter econòmic

*Code Général des impôts, version consolidée au 24 octobre 2015, Modifié par LOI n°2009-1673 du 30 décembre 2009*

*Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-commerce*, dd de febrer de 2001

*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014*

– **Manuais i fonts d'informació:**

ALARCIA C., SIGÜENZA N.: *Modificación de la base imponible del IVA por impago*. Cuatrecasas, Gonçalves Pereira. FBS Insight, Diciembre 2014

BERCOVITZ R.: *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi 2009, nº 1670, pàg.1912

CEBRAM, P., PRADO C., CRESPO M.A., HUARTE C.: *Planificación financiera*. ESIC. Libros Profesionales de Empresa. 2013

DELGADO, A.M., OLIVER R., i altres: *Administración electrónica tributaria*. Bosch Fiscalidad. 2009.

DELGADO, A.M.: *El IVA en el consumo por vía electrónica*. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política. nº.9. 2009

DOMINGUEZ F., LÓPEZ J. y RODRIGO F.: *¿Afectan el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades a la elección de la forma de la empresa?*, Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública, nº 174, 2005, pàg.55-86

*Guía práctica de la reforma fiscal definitiva*. Expansión. 2014

SERRANO, F.: *Fiscalidad internacional*. Monografías Centro de Estudios Financieros. 2013.

VALLEJO, J.M., GUTIERREZ, M.: *Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes*. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. nº.6, 2002

– **Pàgines web de consulta:**

Directorio Central de Empresas (DIRCE). Instituto Nacional de Estadística  
<http://www.ine.es/jaxi/menu.do?type=pcaxis&path=/t37/p201/&file=inebase>

Instituto Nacional de Estadística. CNAE 2009. Clasificación Nacional de Actividades Económicas  
<http://www.ine.es/jaxi/menu.do?type=pcaxis&path=/t40/clasrev&file=inebase>

Consultes de la Dirección General de Tributos (DGT)  
<http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Doctrina/Paginas/ConsultasDGT.aspx>

Preguntes freqüents INFORMA de l'Agència Tributària

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Normativa/Consultas/Preguntas\\_frecuentes\\_INFORMA\\_/Preguntas\\_frecuentes\\_INFORMA\\_.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Consultas/Preguntas_frecuentes_INFORMA_/Preguntas_frecuentes_INFORMA_.shtml)

Resolucions de la Direcció General dels Registres i del Notariat

<http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/ca/servicios-ciudadano/documentacion-publicaciones/boletin-ministerio-justicia/seccion-informativa/resoluciones-direccion>

Cercador de jurisprudència, Consell General del Poder Judicial

<http://www.poderjudicial.es/search/>

Bases de dades del Tribunal Econòmic-Administratiu Central

<http://www.minhap.gob.es/ca-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Tribunales%20economicos%20administrativos.aspx>

Agència Tributària

[www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)

%Instrucciones en relación con las sociedades civiles como contribuyentes del impuesto sobre sociedades+Diciembre 2015.

%Sociedades civiles+

%Convenios de doble imposición+

%Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas+

Herramienta de generación de DNI, NIE, y CIF online

<http://niednicifgenerador.appspot.com/>