

LIBERTAD DE AMORTIZACION EN LAS SOCIEDADES LABORALES

PERDIDA DE BENEFICIOS FISCALES

Dirección General de Tributos

Consulta No. V2745-09 de fecha 11/12/2009

Cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

"1. El artículo 11.2.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece lo siguiente:

"2. Podrán amortizarse libremente:

a) Los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales. (...)

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización incrementarán la base imponible con ocasión de la amortización o transmisión de los elementos que disfrutaron de aquélla."

El incentivo a que se refiere el artículo 11.2.a) del TRLIS no supone que la libertad de amortización deba aplicarse en los primeros cinco años contados desde la fecha en que la sociedad adquiere la calificación de laboral, sino que tendrán libertad de amortización aquellas inversiones realizadas en los cinco años contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no las inversiones realizadas fuera de dicho plazo.

2. El artículo 16.4 de la Ley 4/1997, de Sociedades Laborales, dispone que, la pérdida de la calificación de sociedad laboral por incumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 4/1997, antes de cinco años desde su constitución o transformación, determina la pérdida de su régimen especial de tributación, es decir, deberá regularizarse la situación tributaria por la libertad de amortización practicada indebidamente. Para ello, según establece el artículo 137.3 del TRLIS:

"El derecho a disfrutar de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el sujeto pasivo deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora."

Por lo tanto, en el período impositivo en el que tenga lugar la pérdida de la calificación deberá ingresarse, junto con la cuota de dicho período, la cuota íntegra correspondiente a la amortización fiscal practicada en exceso respecto de la contable, así como los intereses de demora que correspondan."

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".

El artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece lo siguiente:

“1. 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 que el artículo 7.1.a) de la LIS, al considerar 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.

A los efectos del Impuesto sobre Sociedades se admite la existencia de sociedades civiles con objeto mercantil y con personalidad jurídica, pues 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 se justifica por 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.

De acuerdo con 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, la voluntad de sus socios para 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. En el ámbito tributario, para tener la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades es preciso 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 en este último caso, dicho documento se haya aportado a la Administración tributaria a los efectos de asignar el número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Sólo en tales casos se considerará que la entidad tiene personalidad jurídica a efectos fiscales.

La consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades requiere que la sociedad civil con personalidad jurídica 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, pues se trata de actividades ajenas al ámbito mercantil.

La entidad consultante es una sociedad civil que tiene personalidad jurídica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pues se constituyó mediante documento privado que debió presentar ante la Administración tributaria para obtener el número de identificación fiscal y su actividad, el comercio al por menor de toda clase de artículos, tiene carácter mercantil. Por lo tanto, la entidad consultante, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, será contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión relativa a la disolución y liquidación de la sociedad es una decisión que sólo compete a sus socios y administradores. Por otra parte, este centro directivo no es competente para resolver cuestiones de carácter mercantil. No obstante, cabe indicar que la disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, 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, establece un régimen transitorio para la tributación correspondiente a la disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles a las que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y que, a partir de esa fecha, cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. Además de los dos requisitos anteriores, se exige para que sea de aplicación dicho régimen transitorio que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte 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.

Por tanto, aunque la sociedad civil no realice actividad económica alguna, al tener personalidad jurídica y ser contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, en tanto no se extinga estará obligada a presentar la declaración de este impuesto por cada período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2016”.

La consulta original puede revisarse a través del siguiente link:

https://petete.minhfp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2745-09

