



La tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación con anterioridad a su inscripción en el Registro Mercantil

Análisis de las **SSTS 1069/2024, de 17 de junio, rec. núm. 331/2023, y 1100/2024, de 20 de junio, rec. núm. 1984/2023**

Luis A. Malvárez Pascual

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Huelva (España)

malvarez@uhu.es | <https://orcid.org/0000-0003-2191-1594>

Extracto

El TS ha ratificado en las sentencias que son objeto del presente comentario el criterio que ha mantenido la Administración tributaria en relación con la tributación de las sociedades en formación. Se concluye que, si al final del periodo impositivo una sociedad no está inscrita en el Registro Mercantil, no es contribuyente del IS, por lo que las rentas obtenidas desde el inicio de sus actividades económicas se deberán imputar a los socios en virtud del régimen de atribución de rentas. No obstante, el presente trabajo se muestra crítico con esta conclusión, pues se considera que se ha admitir el carácter retroactivo del reconocimiento de la personalidad jurídica a la fecha del asiento de presentación en el Registro Mercantil, formulándose diferentes soluciones según las circunstancias de cada caso. Además, se propone una reforma normativa al objeto de incorporar una nueva letra al artículo 7.1 de la LIS que establezca que la sociedad en formación es, con carácter general, contribuyente del IS desde su constitución.

Publicado: 08-01-2025

Cómo citar: Malvárez Pascual, L. A. (2025). La tributación de las rentas obtenidas por una sociedad en formación con anterioridad a su inscripción en el Registro Mercantil. (Análisis de las SSTs 1069/2024, de 17 de junio, rec. núm. 331/2023, y 1100/2024, de 20 de junio, rec. núm. 1984/2023). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 502, 111-132. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24111>

1. Supuesto de hecho

Hay que precisar que las dos sentencias que son objeto del presente comentario tienen por objeto el mismo supuesto de hecho, pues estas tienen su origen en los recursos planteados por los socios de una misma entidad frente a las liquidaciones realizadas por la AEAT. Se trata de dos personas físicas que crearon una sociedad limitada de carácter profesional mediante el otorgamiento de la escritura de constitución el 30 de julio de 2014. Los socios fundadores presentaron dicha escritura en el Registro Mercantil el 16 de diciembre de 2014, practicándose en esa fecha el consiguiente asiento de presentación. No obstante, debido a diversos errores subsanables, la inscripción no se produjo de forma inmediata, sino que esta se realizó el 12 de junio de 2015, si bien tuvo efectos retroactivos desde la fecha del asiento de presentación. Con anterioridad a dicha inscripción, la sociedad presentó las escrituras en la AEAT y solicitó el CIF para el inicio de las actividades, por lo que obtuvo rentas en el periodo que medió entre dicho momento y la efectiva inscripción en el Registro. En la medida en que el 31 de diciembre de 2014 se devengaron los impuestos personales de la sociedad y de los socios (respectivamente, IS e IRPF), la cuestión litigiosa se centra en la determinación del tributo al que estaba sujeta la renta obtenida por la sociedad en este periodo impositivo.

En relación con la renta generada desde su constitución hasta el final del ejercicio 2014, la sociedad presentó la autoliquidación del IS de dicho periodo, al considerar que en el momento del devengo de dicho impuesto tenía la condición de contribuyente. Con posterioridad, la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada a los socios de la entidad en relación con el IRPF del periodo 2014. Dicho procedimiento finalizó con las correspondientes propuestas de liquidación provisional, al considerar que estos debían haber tributado en el IRPF por la renta que les debió imputar la sociedad, en virtud del régimen de atribución de rentas, en la medida en que en la fecha del devengo del IS la sociedad no tenía personalidad jurídica y, en consecuencia, no podía ser considerada como contribuyente del IS. La tesis que defendió la Administración es que, aunque con la inscripción la sociedad asuma mercantilmente las operaciones realizadas durante el tiempo en que estuvo en formación, ello no significa que las rentas obtenidas deban tributar en el IS.

Tras la desestimación de los recursos de reposición, los socios plantearon las correspondientes reclamaciones económico-administrativas, que fueron resueltas por el TEAR de

Andalucía, que mantuvo el criterio defendido por la AEAT¹. Frente a dichas resoluciones, interpusieron recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Andalucía. Se da la circunstancia de que, a pesar de tratarse del mismo supuesto de hecho, los recursos fueron resueltos por dos secciones distintas del tribunal de forma totalmente diferente, pues en un caso se estimaron los argumentos de los recurrentes y en el otro se consideró correcto el criterio de la AEAT.

En efecto, en relación con uno de los recursos presentados, la Sección 3.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía dictó la sentencia de 26 de octubre de 2022 (rec. núm. 226/2020), en la que entendió en el FJ 3 que, en virtud de la retroacción de los efectos de la inscripción en el Registro Mercantil a la fecha del asiento de presentación, que establece el artículo 55.1 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM), la sociedad ya gozaba de personalidad jurídica en el momento del devengo del IS y, por tanto, era sujeto pasivo de dicho impuesto en el periodo 2014. En consecuencia, no procedía atribuir sus rentas al recurrente a los efectos del IRPF devengado en la misma fecha.

La Abogacía del Estado interpuso un recurso de casación ante el TS contra la señalada sentencia en el que defendió que la misma extendió lo dispuesto en el artículo 55.1 del RRM a un ámbito, la determinación de la condición de sujeto pasivo del IS, situado fuera del alcance de dicha disposición reglamentaria. Además, lo hizo infringiendo lo dispuesto en las normas que regulan el IS, al atribuir la condición de sujeto pasivo a una entidad que no tenía personalidad jurídica en el momento del devengo, y el IRPF, al inaplicar las normas que regulan el régimen de atribución de las rentas a los socios. Consideró también que la perspectiva temporal que en el caso es imperativo adoptar es la determinada por la fecha de devengo de los impuestos personales, que es cuando nacen las obligaciones tributarias. Si el 31 de diciembre de 2014 la sociedad no tenía personalidad jurídica, no podía ser sujeto pasivo del IS, por lo que dicho impuesto no podía devengarse, de tal forma que las rentas se debían atribuir a los socios. Se argumenta que el hecho de que finalmente se produzca la inscripción no puede subvertir los hechos consumados y, en particular, los que conciernen a las relaciones jurídico-tributarias entre partes distintas de la propia sociedad, pues la obligación tributaria por el IRPF de los socios ya había nacido, y la ulterior inscripción de la sociedad no es un evento con aptitud para extinguirla o modificarla. Finalmente, sostuvo que se debía confirmar la doctrina de la STS de 3 de julio de 2012 (rec. núm. 6349/2009) y que las sentencias civiles aducidas en el proceso resuelven una cuestión diferente a la examinada en el caso planteado.

El auto del TS de 12 de julio de 2023 (rec. núm. 331/2023) admitió a trámite dicho recurso. Es cierto que el TS ya se había pronunciado sobre esta cuestión en la referida

¹ Las pretensiones fueron desestimadas por las resoluciones del TEAR de Andalucía de 31 de octubre de 2019 y 2 de junio de 2020.

sentencia de 3 de julio de 2012². La doctrina de esta sentencia es que la inscripción en el Registro Mercantil es determinante de la personalidad, lo que implica que una sociedad que no esté inscrita no puede ser sujeto pasivo del IS, de tal forma que, por los ingresos que se generan hasta la inscripción, tributarán los socios en el régimen de atribución de rentas. Ahora bien, aunque la cuestión planteada no era totalmente nueva, el TS admitió el recurso por diferentes motivos. Primero, porque los casos no eran en su integridad coincidentes, pues en el supuesto ahora planteado sí constaba la fecha del asiento de presentación, a diferencia de lo que ocurría en el caso analizado por la anterior sentencia. Segundo, porque la sentencia de 2012 resolvía la cuestión en relación con una disposición derogada –la Ley 43/1995, de 27 de diciembre–, por lo que se considera que es conveniente esclarecer si, a la luz de la normativa vigente, dicha doctrina jurisprudencial resulta o no aplicable en la actualidad. Además, la admisión del recurso también se justifica por la conveniencia de analizar si la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del propio TS, que reconoce que a ciertos efectos las sociedades en formación tienen personalidad jurídica, puede modificar la doctrina contenida en la sentencia de 3 de julio de 2012. En concreto, se citan dos sentencias.

Por un lado, la STS 740/2010, de 24 de noviembre (rec. núm. 876/2007), que señala que, aunque la inscripción tenga carácter constitutivo y, en tanto no se cumpla, la sociedad carece de personalidad a determinados efectos, sin embargo, ello no impide que las sociedades mercantiles en formación e irregulares gocen de cierta personalidad jurídica, incluso aunque no se haya otorgado escritura pública, que les permite adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones. De esta forma, cuando los socios o los gestores contratan con terceros exteriorizando la existencia de la sociedad, quedan vinculados con la misma quienes con ella contratan conociendo que entablan las relaciones con la sociedad en fase de adquisición de la personalidad, de tal forma que, una vez formalizada e inscrita, esta puede exigir de los terceros el cumplimiento de lo pactado³. Por otro, la STS 324/2017, Sala de lo Civil, de 24 de mayo (rec. núm. 197/2015), se refiere a la capacidad de una sociedad de capital para ser parte demandada en un proceso judicial respecto de la reclamación de unos pasivos sobrevenidos cuando, habiendo estado inscrita, se encuentra disuelta y liquidada, y con su hoja registral cancelada⁴.

² De hecho, los tribunales inferiores, como la AN, han aplicado la doctrina contenida en la sentencia de 2012. Así, la SAN 111/2016, de 3 de marzo (rec. núm. 635/2013), tras reproducir el FJ 3 de dicha sentencia, concluye en el FJ 2 que:

No podemos aceptar el planteamiento contenido en la demanda, al afirmarse que una sociedad en formación, antes de la inscripción registral, tiene personalidad jurídica, pues ello contradice los claros términos de la doctrina del TS, contenida en la sentencia antes citada [...].

³ Vid. el FJ 2 de la STS 740/2010, puntos 20, 22 y 23.

⁴ Vid. el FJ 2.4 de la STS 324/2017.

El auto determina que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil procede la sujeción de la entidad al IS o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

Por su parte, la Sección 4.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía dictó la sentencia de 30 de noviembre de 2022 (rec. núm. 114/2020), en relación con el recurso planteado por el otro socio de la entidad frente a la resolución del TEAR de Andalucía, resolviendo la cuestión de una forma contradictoria con la sentencia ya analizada, al considerar correcto el criterio que defendió la AEAT de atribuir la renta a los socios y, por tanto, admitió la validez de la liquidación provisional⁵. El contribuyente interpuso recurso de casación, que se admitió a trámite mediante auto de 2 de noviembre de 2023 (rec. núm. 1984/2023).

La cuestión casacional que se plantea es la misma que en el anterior auto, si bien se le añade lo siguiente:

Precisar si la jurisprudencia establecida por la Sala Primera de este TS sobre los efectos de la falta de inscripción instada de la escritura de constitución de la sociedad, en cuanto a la adquisición de personalidad jurídica, resulta de aplicación en el ámbito contencioso-administrativo, a los efectos fiscales de resolver si la sociedad puede ser sujeto pasivo del IS en ese periodo.

2. Doctrina del tribunal

Los recursos de casación planteados frente a las dos sentencias contradictorias del TSJ de Andalucía se han resuelto a través de dos recientes sentencias del TS. Por un lado, la STS 1069/2024, de 17 de junio (rec. núm. 331/2023) y, por otro, la STS 1100/2024, de 20 de junio (rec. núm. 1984/2023), ambas de la Sección 2.^a. En la medida en que estas sentencias resuelven del mismo modo el asunto planteado, se crea jurisprudencia sobre la materia objeto del procedimiento, por lo que es la interpretación válida de la normativa tributaria controvertida, que versa sobre si las sociedades en formación tienen o no la condición de contribuyente del IS. El TS concluye que si, en el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de capital y su inscripción

⁵ Vid. el FJ 5 de esta sentencia.

en el Registro Mercantil, se produce el devengo del IS, la sociedad no es contribuyente de dicho impuesto, de tal forma que sus socios deberán tributar mediante el régimen de atribución de rentas.

El TS ya había resuelto esta cuestión en la STS de 3 de junio de 2012 (rec. núm. 6349/2019), en la que determinó que, aun cuando la sociedad pueda realizar actividades y constituir relaciones jurídicas antes de la inscripción, no se pueden considerar actividades sociales, sino de un ente en formación sin personalidad jurídica. Las normas mercantiles regulan las consecuencias de estas actividades con la única finalidad de amparar a los terceros que contraten con la sociedad. Aunque estas actividades sean validadas posteriormente cuando se realice la inscripción, mientras tanto se considerarán efectuadas por un ente sin personalidad. Por tanto, consideró que la inscripción en el Registro Mercantil es determinante de la personalidad, de tal forma que una sociedad en formación no puede ser sujeto pasivo del IS. En consecuencia, las rentas que se generan hasta la inscripción tributarán en el régimen de atribución de rentas, por lo que deberán atribuirse a los socios para que incluyan dichos rendimientos en su impuesto personal⁶. Ya se han indicado los motivos que han llevado al TS a admitir los recursos de casación, pese a que ya había resuelto esta cuestión con anterioridad.

En este sentido, las sentencias de 17 y 20 de junio de 2024 ratifican la doctrina de la sentencia de 2012 precisando en mayor medida algunas cuestiones que esta última sentencia no trató. Por su parte, la sentencia de 20 de junio se remite a la sentencia dictada unos días antes, que es la que va a ser objeto de análisis a continuación.

Lo primero que hace el TS es analizar el régimen de las sociedades en formación, que se establece en los artículos 36 a 38 del Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC). Estos preceptos se preocupan, fundamentalmente, de establecer la responsabilidad por los actos y contratos que se celebren antes de la inscripción, lo que permite que se puedan iniciar las actividades con anterioridad a que esta se produzca, pues el artículo 37.3 del TRLSC

⁶ El FJ 3 de dicha sentencia señala lo siguiente:

En consecuencia, la inscripción es determinante de la personalidad, lo que implica, que con arreglo al artículo 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, no pueda ser sujeto pasivo del tributo, y tributarán respecto de los ingresos correspondientes que se generan hasta la inscripción, de conformidad con el artículo 6, en régimen de atribución de rentas a los socios. De la conjunción de los preceptos mencionados no puede extraerse otra consecuencia que la mencionada. Es cierto que existe la posibilidad de que la sociedad realice actividades y constituya relaciones jurídicas antes de la inscripción, y que para amparar a terceros se preocupe la Ley de regular las consecuencias de estas actividades, pero en ningún caso serán actividades sociales, sino de un ente en formación sin personalidad jurídica. Estas actividades serán validadas posteriormente cuando se realice la inscripción, pero entre tanto se considerarán efectuadas por un ente sin personalidad, ente que, por tanto, no puede ser sujeto pasivo del impuesto.

faculta a los administradores para el pleno desarrollo del objeto social y para realizar toda clase de actos y contratos, salvo que se disponga otra cosa en los estatutos. Se considera que esta regulación presupone la existencia de una sociedad, con capacidad plena para actuar de forma inmediata en el tráfico y para asumir relaciones jurídicas frente a terceros, aunque la sociedad de capital aún no haya nacido, al no tener personalidad jurídica. En el FJ 4.2 de la sentencia se señala lo siguiente:

La sociedad en formación es un «cuasi tipo» societario que se individualiza en el proceso de constitución de las sociedades de capital y que, de forma temporal y transitoria, resuelve los problemas de seguridad jurídica derivados de la actuación en el tráfico de una sociedad de capital todavía no legalmente constituida a falta de su inscripción, posibilitando así que el comienzo de las operaciones pueda producirse con anterioridad a ese momento sin menoscabo de los intereses de terceros y de la propia sociedad, [...] [de tal forma que] la responsabilidad corresponde en principio, únicamente y a título personal, a quienes hayan intervenido en el acto o negocio, sin comprometer, por tanto, a la sociedad ni al patrimonio social (artículo 36 LSC). Ello no impide, sin embargo, que la sociedad, una vez inscrita, pueda hacer suyos estos actos y contratos celebrados en su nombre durante la fase fundacional (artículo 38.1 LSC), en cuyo caso quedará extinguida la responsabilidad personal y solidaria de quienes los celebraron (artículo 38.2 LSC) [...] Al margen de estos supuestos, cuando la fecha de comienzo de las operaciones sociales se haga coincidir con la de otorgamiento de la escritura, la regla –salvo que la propia escritura o los estatutos dispongan otra cosa– es que «los administradores están facultados para el pleno desarrollo del objeto social y para realizar toda clase de actos y contratos» (artículo 37.3 LSC). Este reconocimiento presupone la existencia de una sociedad, aunque todavía no con el carácter de anónima, limitada o comanditaria por acciones, cuya personalidad jurídica como tal no ha nacido; esto es, la existencia de una organización personificada con capacidad plena para actuar de forma inmediata en el tráfico y para asumir relaciones jurídicas frente a terceros. Existe una sociedad, pero no con la personalidad y caracterización propia de una anónima, limitada o comanditaria por acciones.

El TS analiza, a continuación, el régimen tributario de las sociedades en formación y, en particular, si pueden ser contribuyentes del IS. A estos efectos, el TS considera que el legislador ha optado por atribuir la condición de sujeto pasivo de este tributo a las entidades con personalidad jurídica plena, que se obtiene mediante la inscripción en el Registro Mercantil, lo que excluye de dicha consideración las sociedades en formación. No basta con tener «cierto grado de personalidad», que se relaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. Aunque el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), permite que tengan la consideración de obligados tributarios las entidades carentes de personalidad jurídica, pudiendo encajar en tal descripción las sociedades en formación, dicho precepto les atribuye tal condición únicamente cuando las leyes así lo establezcan y la ley reguladora del IS no es una de ellas. Por tanto, si en

la fecha del devengo del IS, que es la fecha en la que hay que determinar por qué impuesto personal se ha de tributar, la escritura de constitución de la sociedad no ha sido inscrita en el Registro Mercantil, la sociedad en formación no es sujeto pasivo por ese impuesto. En estos casos, durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro, las rentas obtenidas por las sociedades en formación se atribuirán a los socios en virtud del régimen de atribución de renta, por lo que, si estos son personas físicas, quedarán sujetas al IRPF. En este sentido, en el FJ 4.3, señala lo siguiente:

Por tanto, las normas legales cit. [artículo 7.1.a) del TRLIS y artículo 20 del TRLSC] atribuyen la condición de sujeto pasivo del IS a las personas jurídicas, siendo la inscripción registral la que otorga a las sociedades la personalidad jurídica plena, no cierto grado de personalidad. Es cierto que el artículo 35.4 de la LGT permite que tengan «la consideración de obligados tributarios [...] entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición», siendo cierto también que en esta descripción [...] pueden encajar las sociedades en formación, por lo que, en principio, podrían ser obligados tributarios. Ahora bien, la LGT no ha querido atribuir la condición de obligado tributario a estas entidades carentes de personalidad jurídica con carácter general, sino que ha limitado su consideración «en las leyes en que así se establezca». En relación con el IS, ya hemos visto que el TRLIS, aplicable por razones temporales, al igual que la norma actualmente vigente, exigía tener personalidad jurídica, entendiendo aquí por personalidad jurídica la personalidad plena, que se adquiere con la inscripción registral, y no ese «cierto grado de personalidad» que se correlaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. Consecuentemente, el legislador ha optado por atribuir la condición de sujeto pasivo del IS a las entidades con personalidad jurídica plena, lo que excluye a las sociedades en formación. Ello, a su vez, comporta que las rentas obtenidas por las sociedades en formación se atribuirán a los socios y quedarán sujetas al IRPF, pero no al IS.

No obstante, pese a la conclusión anterior, el TS considera que la duda viene dada por lo dispuesto en el artículo 55.1 del RRM, que establece como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación. Dicho precepto fue determinante para que la sentencia de instancia considerase que la sociedad era contribuyente del IS, al admitirse la eficacia fiscal de la retroacción de los efectos a la fecha del asiento de presentación. En efecto, en el caso litigioso suponía que la sociedad era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo, por lo que no procedería la atribución de las rentas a los socios. Sin embargo, el TS no comparte tal tesis, pues se considera que dicha norma tiene eficacia únicamente en el ámbito que le es propio (registral mercantil), pero no puede tenerla en el ámbito tributario, pues la condición de sujeto pasivo del IS exige que la sociedad tenga personalidad jurídica en el momento del devengo, lo que no ocurría en el caso planteado, pues la sociedad no estaba inscrita en el Registro Mercantil el último día del periodo impositivo. Esta conclusión

es válida incluso aunque con anterioridad a la fecha del devengo haya causado el asiento de presentación y la inscripción se aplique de forma retroactiva a dicha fecha. Por tanto, la inexistencia de personalidad jurídica en el momento del devengo del IS no se puede ver subsanada por la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación. Así, en el FJ 4.4 señala lo siguiente:

Sostiene la sentencia de instancia que en virtud de una retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación (retroacción que afirma sobre la base del artículo 55.1 del RRM), en esa fecha –16 de diciembre de 2014– la sociedad ya tenía personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo –31 de diciembre de 2014–, por lo que no procedía atribuir sus rentas a los recurrentes en la instancia a los efectos de su IRPF, devengado en la misma fecha. Dicha interpretación no es compartida por esta Sala [...] Es en esta fecha en la que hay que determinar por qué impuesto personal habían de tributar las rentas obtenidas por la actividad de la sociedad (entonces, sin duda, en formación), bien por el impuesto personal de la sociedad, bien por el impuesto personal de los socios. Siendo rentas obtenidas en el ámbito de la sociedad en formación, es evidente que, si ésta fuera en esa fecha sujeto pasivo del IS, no habría lugar a la atribución de aquellas rentas a sus socios. Pues bien, el 31 de diciembre de 2014 la sociedad no estaba inscrita en el Registro Mercantil, por lo que, a efectos tributarios, no era sujeto pasivo del IS, al carecer de personalidad jurídica plena. Ello supone que procedía la atribución de las rentas a sus socios en el IRPF, como así hizo la Administración. La conclusión alcanzada no puede verse obstada por el tenor del artículo 55 del RRM, de cuya aplicación extrae la sentencia de instancia que la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación determina que en dicha fecha –16 de diciembre de 2014–, la sociedad ya tenía personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo. Considera esta Sala que la referida norma, que se vincula al principio registral de prioridad, si bien tiene eficacia en el ámbito que le es propio (registral-mercantil), no puede tenerla en el ámbito tributario, en el que la condición de sujeto pasivo del impuesto exige que la sociedad tenga personalidad jurídica en el momento del devengo y, obviamente, no la tenía por no estar inscrita en el Registro Mercantil.

De este modo, el TS confirma su jurisprudencia anterior recogida en la sentencia de 3 de junio de 2012 y considera, además, que la doctrina establecida por la Sala de lo Civil del TS en diferentes sentencias, en las que reconoce «cierta personalidad» a las sociedades en formación, no puede modificar dicho criterio. En el FJ 3.4 señala que:

Las referidas sentencias civiles, orientadas a la protección de terceros que han contratado con la sociedad bien en formación, bien disuelta y liquidada, no pueden servir para modificar el criterio recogido por la Sala Tercera en la sentencia de 3 de julio de 2012.

De acuerdo con todo lo anterior, el TS resuelve la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión. En particular, la STS de 20 de junio de 2024 determina como doctrina casacional en su FJ 5 lo siguiente:

La respuesta a la cuestión, reiterando el criterio interpretativo fijado en la STS de 17 de junio de 2024 debe ser que durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al IS sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF. Esto, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha, con independencia de los efectos que en el ámbito civil origine esta situación.

3. Comentario crítico

3.1. La posibilidad de defender en el marco de la actual normativa una tesis diferente a la del TS

Las sentencias objeto del presente comentario determinan quién debe imputarse las rentas obtenidas en el lapso de tiempo previo a la inscripción de una sociedad en formación en el Registro Mercantil. En concreto, la duda se plantea cuando haya finalizado un periodo impositivo sin que se haya producido la inscripción definitiva, pues, si esta se realiza en el mismo periodo en el que se inician las actividades, no se plantea problema alguno.

El TS sostiene la tesis que ha defendido la Administración tributaria española en el marco de las últimas leyes reguladoras del IS. Se considera que, si en el momento del devengo del IS, no se ha producido la inscripción, la sociedad en formación no puede ser considerada como contribuyente de dicho impuesto, al carecer de personalidad jurídica, en cuyo caso la única opción es que tributen los socios en su impuesto personal en virtud del régimen de atribución de rentas, como ocurre en relación con otras entidades sin personalidad jurídica, salvo aquellas que el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS (LIS), determina que son contribuyentes del IS. Por tanto, las rentas generadas por la sociedad en formación no tributarán en el IS, salvo que la constitución y la inscripción se produzcan en el mismo periodo impositivo. Así se pronuncian varias consultas de la AEAT⁷. Este criterio también se recoge en el programa INFORMA de la

⁷ En la consulta de la AEAT de 28 de mayo de 1996 se planteó si era sujeto pasivo del IS una sociedad irregular. Se consideró lo siguiente: «En la sociedad irregular [...] no hay personalidad jurídica y, en consecuencia, tributa en régimen de atribución de rentas».

AEAT, tanto en relación con el TRLIS⁸ como con la vigente LIS⁹. Téngase en cuenta que esta cuestión se ha regulado del mismo modo desde la Ley 43/1995. En este sentido, las sentencias que son objeto de análisis, que han ratificado y completado la doctrina anterior del TS, han creado jurisprudencia, por lo que se trata de la única interpretación válida de la normativa del IS, tanto respecto de las normas que resultaban de aplicación *ratione temporis* a los casos juzgados en ellas como la vigente LIS, que regula este asunto en términos similares a sus antecesoras, como reconoce el propio TS, pues todas estas normas exigen tener personalidad jurídica para ser sujeto pasivo del IS.

Pese a la reiteración de los pronunciamientos del TS, creemos que hubiera sido posible otra interpretación de la normativa mercantil y fiscal controvertida, lo que habría permitido revisar la doctrina del TS dictada en la sentencia de 3 de julio de 2012. A continuación, se va a exponer una tesis que se opone a la doctrina del Alto Tribunal y que coincide, al menos en cuanto a las conclusiones, con una de las sentencias de instancia, en concreto, con la STSJ de Andalucía de 26 de octubre de 2022, que aplica los efectos de la inscripción de forma retroactiva en virtud del artículo 55.1 del RRM, pero sin que desarrolle una argumentación jurídica que fundamente suficientemente este fallo. El objetivo de este epígrafe es tratar de justificar esta tesis con argumentos jurídicos concluyentes.

La determinación de cuándo una sociedad de capital es contribuyente del IS no se realiza mediante una definición cerrada, sino que el artículo 7.1 a) de la LIS determina que tendrán dicha consideración las personas jurídicas¹⁰. Es, pues, pacífico que una sociedad de capital es contribuyente del IS cuando adquiere personalidad jurídica, para lo cual se requiere, según el artículo 20 del TRLSC, el otorgamiento de escritura pública y su posterior inscripción en el Registro Mercantil¹¹. Ahora bien, el artículo 7.1 a) de la LIS no establece una regulación propia sobre cuándo una sociedad de capital alcanza la personalidad jurídica a los efectos establecidos en el precepto. Por tanto, la norma fiscal se remite a la regulación de dicha cuestión en el ámbito que le es propio, que son las normas mercantiles. En

Por su parte, la consulta de la AEAT de 16 de febrero de 2001 se plantea si una sociedad en formación que obtiene ingresos y gastos durante el periodo anterior a su inscripción en el Registro Mercantil tiene que declararlos en el IS. La respuesta es negativa, pues señala que:

Una sociedad que no figure inscrita en el Registro Mercantil no tiene personalidad jurídica, por lo que no es sujeto pasivo del IS. Hasta tanto esto ocurra será un ente sin personalidad jurídica de los que menciona el artículo 33 de la LGT, atribuyéndose, en consecuencia, a los socios las rentas que pueda obtener.

⁸ Vid. la consulta con referencia 125373.

⁹ Vid. la consulta con referencia 138915.

¹⁰ No obstante, en las siguientes letras de dicho apartado se extiende a determinados entes de hecho, siendo esta una lista taxativa.

¹¹ Dicho precepto señala lo siguiente: «La constitución de las sociedades de capital exigirá escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Mercantil».

consecuencia, al referirse a una realidad jurídica que se regula en otra rama del derecho, se asume a estos efectos la regulación mercantil. Si el legislador hubiera querido establecer una definición específica de los efectos de la inscripción definitiva a efectos tributarios, podría haberlo hecho en cualquiera de las leyes reguladoras del IS.

En relación con los requisitos que han de cumplirse para alcanzar la personalidad jurídica, no se plantean dudas de que las normas fiscales se remiten para su determinación a la normativa mercantil. Sin embargo, el aspecto que resulta controvertido es si se admite a efectos del IS la regulación que el derecho mercantil hace de los efectos temporales de la inscripción en el Registro Mercantil o si, por el contrario, la regulación mercantil no tiene aplicación fuera del ámbito que le es propio. Tales efectos temporales se regulan en los artículos 40 *quater* del TRLSC¹² y 55 del RRM¹³. Estos preceptos determinan que cualquier efecto legal o administrativo de la inscripción definitiva se considera aplicable desde la fecha en la que se realizó el asiento de presentación y no desde el momento en el que se concluyó la inscripción definitiva. En definitiva, los efectos de la personalidad jurídica se retrotraen a la fecha del asiento de presentación a todos los efectos legales. A efectos mercantiles, la norma trata de aportar seguridad jurídica, evitando vacíos temporales que puedan afectar a la validez de los actos y contratos celebrados durante el periodo que media desde la solicitud hasta la inscripción definitiva. Ahora bien, la norma mercantil no limita esta retroacción de los efectos de la inscripción únicamente a la asunción de tales actos y contratos, sino que la adquisición de la personalidad plena en dicha fecha es a todos los efectos o, al menos, la norma no hace distinciones. Lo que hay que dilucidar es si esta regla mercantil resulta de aplicación en materia tributaria. Es indudable que el ordenamiento tributario goza de autonomía para regular cualquier institución jurídica de un modo diferente a la normativa sustantiva en la que la misma tiene su origen. No obstante, las leyes del IS nunca han regulado esta cuestión de forma expresa. Lo que se ha de determinar es si se puede defender el carácter retroactivo de la adquisición de la personalidad jurídica a efectos tributarios, lo que tendría importantes repercusiones en la determinación de si la sociedad en formación es o no contribuyente del IS, pues, una vez que se realice la inscripción definitiva, podría considerarse que esta tiene eficacia desde la fecha del asiento de presentación.

Sin embargo, el TS ha determinado que esta retroacción de los efectos de la inscripción definitiva no tiene eficacia en el ámbito tributario, sino que se ha de limitar al ámbito registral-mercantil. El TS asume el criterio defendido por la AEAT, según el cual, si bien con la inscripción la sociedad asume mercantilmente las operaciones realizadas durante el

¹² Dicho precepto establece lo siguiente: «Si la inscripción definitiva se practica vigente el asiento de presentación los efectos se retrotraerán a esta fecha».

¹³ El apartado 1 es del siguiente tenor: «Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación».

tiempo en que estuvo en formación, esto no significa que la sociedad sea contribuyente del IS desde su constitución¹⁴. No obstante, no se aporta ninguna explicación de las razones jurídicas que justifican que dichos efectos retroactivos no se trasladen al ámbito tributario. Al no estar dicha conclusión fundada en argumentos jurídicos sólidos, no se puede afirmar que el tribunal justifique adecuadamente su decisión.

El abogado del Estado fue más allá, al señalar en su recurso de casación que existe un conflicto normativo entre la norma mercantil y la tributaria, considerando preferente para determinar la relación entre la sociedad en formación y la Hacienda pública la ley especial, que viene constituida por la LGT y las leyes reguladoras de los tributos y, en particular, la ley del IS. Considera que esta última exige tener personalidad jurídica propiamente dicha, no ese cierto grado que se correlaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. La conclusión es que, pudiendo el legislador haber regulado esta cuestión de otra manera, ha optado por la aplicación en estos casos del régimen de atribución de rentas, pues dicho régimen debe aplicarse a las sociedades que no tengan personalidad jurídica al final del periodo impositivo. Sin embargo, no existe el conflicto entre las normas mercantiles y fiscales del que habla el abogado del Estado, pues las normas tributarias no regulan ni los requisitos que se exigen para alcanzar personalidad jurídica ni los aspectos temporales de su adquisición. Por tanto, la cuestión litigiosa no consiste en determinar cómo se soluciona un conflicto entre las normas mercantiles y fiscales, pues este no puede existir, en la medida en que la norma fiscal no regula ninguno de los aspectos señalados.

Posiblemente, la alegación de la existencia de este conflicto normativo tiene que ver con el hecho de que se han traído a colación en el proceso diversas sentencias de la Sala de lo Civil y que han sido examinadas por el TS para resolver el asunto. Ya se ha analizado que el TS, tras analizar los fundamentos jurídicos defendidos por la Sala de lo Civil, indica que la misma no puede modificar la tesis defendida por el propio TS en 2012. Aunque el TS no justifica esta afirmación, coincidimos plenamente con ella, en la medida en que la doctrina de dichas sentencias no es directamente aplicable al caso planteado. El hecho de que la jurisprudencia civil reconozca personalidad jurídica a «ciertos efectos» a las sociedades en formación es solo relevante en relación con las relaciones mercantiles que pueda entablar la sociedad con terceros, pero no es importante para resolver el asunto litigioso, pues no se discute que para que una sociedad de capital sea contribuyente del IS deba tener personalidad jurídica plena, lo que solo se obtiene tras la inscripción. La cuestión controvertida consiste en determinar si el reconocimiento de la personalidad jurídica con efectos

¹⁴ Este criterio defendido por la AEAT se puede ver en el auto de admisión del recurso de casación, en el que se indica que: «La AEAT entiende que el hecho de que con la inscripción la sociedad asuma mercantilmente las operaciones realizadas durante el tiempo en que estuvo en formación no significa que deba tributar en el IS por dichas operaciones».

retroactivos, una vez que se produce la inscripción en el Registro Mercantil, produce efectos únicamente en el ámbito que le es propio, o si también va a extender sus consecuencias a las relaciones jurídico-tributarias que se hayan podido constituir en el intervalo que media entre el inicio de las actividades y la inscripción en dicho registro.

Como se ha indicado, el TS ha ratificado la tesis administrativa que defiende que las circunstancias que se tienen en cuenta son las que existen en el momento del devengo, sin que estas se puedan rectificar con posterioridad o, dicho de otra forma, sin que dicha modificación tenga consecuencias. No es una cuestión resuelta por las normas tributarias, pues lo único que dice el artículo 21 de la LGT es que «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria», pero esto no significa que, si tales circunstancias se modifican de forma retroactiva, no haya que modificar las obligaciones tributarias ya devengadas. El TS parte a estos efectos de una visión estática del devengo, pues tiene en cuenta la foto fija de la situación existente al final del primer periodo impositivo en el que la entidad ejerce su actividad. Se considera que, si en el momento del devengo del IS no existe personalidad jurídica, la sociedad en formación no es ni va a ser en ningún caso contribuyente del IS, debiendo tributar sus socios en virtud del régimen de atribución de rentas en sus impuestos personales. Aunque es indudable que las circunstancias determinantes de la tributación son las existentes en la fecha del devengo, es cierto también que las situaciones jurídicas o de hecho que se toman en consideración se pueden modificar con efectos retroactivos, por lo que en estos casos hay que determinar si se han de tomar en consideración siempre y en todo caso las circunstancias iniciales o las que definitivamente se han producido, una vez que las mismas se han modificado de forma retroactiva. En este sentido, el TS niega la eficacia retroactiva de la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, que no puede modificar las situaciones jurídico-tributarias que en su día se generaron. No obstante, a nuestro juicio no hay ningún obstáculo para aplicar la retroactividad que establece las normas mercantiles, pues la determinación de los efectos temporales de la adquisición de la personalidad jurídica es una cuestión jurídica que se regula por normas de dicha naturaleza, sin que se establezcan normas particulares en el ámbito tributario. Lo que no acabamos de entender es la razón por la que se asume sin ningún problema la remisión a las normas mercantiles para la determinación de los requisitos que se exigen para alcanzar la personalidad jurídica y, sin embargo, se prescinde de lo dispuesto en dicha normativa a la hora de definir los efectos temporales de la inscripción registral, que establece su aplicación retroactiva a la fecha del asiento de presentación. El TS no señala ningún argumento para justificar esta disparidad de tratamiento para diferentes aspectos de una misma realidad jurídica. En definitiva, pensamos que la remisión tácita que la LIS realiza al derecho mercantil para definir la personalidad jurídica es a todos los efectos, incluida la definición de los efectos temporales que recogen los artículos 40 *quater* del TRLSC y 55.1 del RRM. Por tanto, una vez que se reconoce la personalidad jurídica de una sociedad con efectos retroactivos, se han de establecer las consecuencias fiscales que derivan de esta nueva realidad jurídica, lo que obligaría a modificar la situación tributaria

de los contribuyentes a quienes les afecten la retroacción de los efectos. Esto puede obligar a rectificar la situación tributaria tanto de la sociedad, si no presentó en su momento la autoliquidación del IS, como de los socios, en caso de que se atribuyeran en su impuesto personal las rentas obtenidas por aquella.

En ningún caso se puede defender la inamovilidad de las circunstancias existentes al momento del devengo, pues en supuestos excepcionales estas pueden modificarse de forma retroactiva. De hecho, en otros casos, la propia AEAT admite que se modifique la situación tributaria de una persona por el reconocimiento retroactivo en un periodo posterior de una circunstancia que no se pudo tener en cuenta inicialmente en el momento del devengo. En estos casos, se admite que dicha modificación produzca eficacia en relación con los tributos ya devengados, por lo que en tales supuestos la propia AEAT admite una concepción dinámica del principio de devengo. En efecto, en algún supuesto la Administración permite que se rectifiquen las autoliquidaciones ya presentadas como consecuencia del reconocimiento retroactivo de algún elemento que pueda incidir en una autoliquidación ya presentada en un periodo anterior. Esta situación se da en el IRPF, por ejemplo, cuando se produce el reconocimiento de una discapacidad igual o superior al 33 % con efectos retroactivos al momento de la solicitud o a una fecha cercana a esta, que es lo que ocurre normalmente. En estos casos, la Administración tributaria admite que el contribuyente pueda rectificar las autoliquidaciones de los periodos en los que no pudo aplicar los beneficios fiscales que establece la LIRPF para las personas con discapacidad¹⁵, en la medida en que en el momento del devengo de esos periodos la situación de discapacidad aún no había sido reconocida formalmente. En este sentido, la consulta de la DGT V1846/2022, de 2 de agosto, señala que se deberá tener en cuenta si el certificado que reconozca la situación de discapacidad tiene efectos retroactivos, en cuyo caso se podrán rectificar las autoliquidaciones previamente presentadas¹⁶.

Aunque la situación analizada en este trabajo es diferente, guarda importantes similitudes, pues se produce el reconocimiento retroactivo de una situación que tiene incidencia en las autoliquidaciones de periodos anteriores. En el caso de los contribuyentes a los que

¹⁵ En concreto, podrá aplicar diferentes incentivos, como la reducción de los rendimientos del trabajo por tener la consideración de trabajador activo con discapacidad, la aplicación del mínimo por discapacidad o de alguna deducción autonómica, siempre que cumpla los requisitos legales de tales beneficios fiscales.

¹⁶ En concreto, la DGT señala que si:

cuando se expida el oportuno certificado reconociendo su condición de persona con discapacidad haya pasado el plazo para la declaración del IRPF del ejercicio 2020, y 2021, deberá tener en cuenta si dicha certificación tiene efectos retroactivos, en cuyo caso y en el supuesto que el interesado ya hubiera presentado la indicada declaración podrá iniciar el procedimiento para la rectificación de su autoliquidación a efectos de obtener la devolución por ingresos indebidos.

se les reconoce con efectos retroactivos la discapacidad, se admite por la AEAT una visión dinámica del devengo, de tal forma que se defiende la eficacia tributaria de los cambios producidos en periodos posteriores y, en el caso analizado en el presente trabajo, ocurre precisamente todo lo contrario.

A nuestro juicio, a efectos tributarios, se ha de partir de la situación reconocida por el Registro Mercantil, pues en la medida en que la normativa fiscal no define unos efectos propios para la adquisición de la personalidad jurídica, deben regir las disposiciones mercantiles no solo para determinar los requisitos necesarios para ello, sino también para la definición de los efectos temporales de dicho reconocimiento. Por todo ello, consideramos que la solución que se debe dar a este asunto debe ser diferente a la que ha defendido el TS en las sentencias analizadas. Ahora bien, para rectificar la situación tributaria de la sociedad y de los socios habría que distinguir según que en el momento de presentar las distintas autoliquidaciones por todos estos sujetos se hubiere o no producido la inscripción registral definitiva, lo que nos obliga a diferenciar entre las dos situaciones siguientes.

La primera posibilidad es que, antes de que las rentas se deban declarar bien por los socios en su impuesto personal, o bien por la sociedad en el IS, se haya producido la inscripción registral con efectos retroactivos a una fecha anterior al devengo de estos impuestos. Se trata de una situación que puede ser frecuente, que se producirá cuando se realice la inscripción definitiva con efectos retroactivos en el periodo que media entre el devengo del IS y el final de los plazos de declaración del IRPF¹⁷, cuando alguno de los socios sean personas físicas, o del IS, cuando todos los socios sean contribuyentes del IS¹⁸. En este caso, la sociedad debería considerarse contribuyente del IS, en la medida en que, tras la retroacción de los efectos, la inscripción opera con anterioridad a la finalización del periodo impositivo que es objeto de declaración. Precisamente, este es el supuesto que se plantea en el caso analizado por las SSTs de 17 y 20 de junio de 2024, pues la escritura se formalizó el 30 de julio de 2014, se presentó para su inscripción el 16 de diciembre de dicho año, y el registro se produjo el 12 de junio de 2015, por lo que, antes de la finalización de los plazos de declaración del IRPF y del IS correspondiente al año 2014, la sociedad ya tenía personalidad jurídica, cuyos efectos se retrotrajeron a la fecha del asiento de presentación. En definitiva, la sociedad debía ser considerada contribuyente del IS en el periodo impositivo 2014, al tener reconocida la personalidad jurídica en la fecha del devengo del impuesto, por su reconocimiento retroactivo, y, en consecuencia, las rentas no

¹⁷ Téngase en cuenta que es el primer plazo que finaliza si el periodo impositivo de la sociedad es el año natural, que es lo más habitual. Por tanto, esta situación se producirá si el reconocimiento se produce antes del final del mes de junio del año siguiente a la obtención de la renta. En caso de que la sociedad tenga un periodo impositivo diferente, habría que analizar las circunstancias concretas de cada caso.

¹⁸ En tal caso, el plazo sería el de los 6 meses y 25 días naturales siguientes a la fecha de conclusión del periodo impositivo. Si este coincide con el año natural, la fecha límite será el 25 de julio.

debieron imputarse a los socios. Al producirse la inscripción definitiva en el Registro Mercantil antes de que concluyeran los plazos establecidos para presentar las autoliquidaciones de los socios y la sociedad, las mismas se debieron realizar teniendo en cuenta la realidad jurídica que ya había sido reconocida. Por tanto, creemos que la tesis sostenida por el TS no es correcta, pues, una vez producida la inscripción definitiva, el tribunal no tiene en cuenta la situación jurídica existente a 31 de diciembre de 2014, pues en esa fecha la sociedad tenía personalidad jurídica, ya que, aunque dicho reconocimiento se produjo con posterioridad, tuvo efectos retroactivos a una fecha anterior al devengo del IS, que en concreto es la del asiento de presentación –16 de diciembre de 2014–.

La segunda posibilidad es que, con anterioridad a los plazos de declaración señalados, no se haya producido la inscripción en el Registro Mercantil. En ese caso, no se puede considerar a la sociedad como contribuyente del IS, por lo que los socios deberán incluir la renta en su impuesto personal, en virtud del régimen de atribución de rentas, para lo cual la entidad deberá imputarles las rentas de acuerdo con dicho régimen. No obstante, si se reconoce la inscripción de forma retroactiva a una fecha anterior al devengo del primer periodo impositivo en el que la sociedad obtuvo rentas, se deberá regularizar la situación tributaria de la sociedad y de los socios. A tal efecto, los socios deberían rectificar las autoliquidaciones presentadas, eliminando la renta imputada¹⁹, mientras que la sociedad deberá presentar la autoliquidación del IS, una vez que se le ha reconocido que tenía personalidad jurídica al cierre del periodo impositivo y, por tanto, era contribuyente del IS. Obviamente, aunque la autoliquidación se presente fuera de plazo, no puede conllevar ni recargo ni sanciones, pues no tiene su origen en ningún incumplimiento por parte del contribuyente, que hizo lo correcto en su momento, al imputar la renta obtenida a los socios. Ahora bien, en ninguna de las sentencias analizadas en este trabajo se plantea la posibilidad de que en estos casos se puedan rectificar las autoliquidaciones con posterioridad a su presentación, una vez que se retrotrajo la obtención de la personalidad jurídica a un momento anterior al devengo del IS, sino que tan solo tienen en cuenta la situación existente en la fecha del devengo, sin que la misma se vea afectada por el reconocimiento retroactivo de la existencia de personalidad jurídica a una fecha anterior. Como se ha indicado, no encontramos ni un solo argumento jurídico que impida tomar en consideración las normas mercantiles para determinar los efectos temporales de la inscripción en el Registro Mercantil, al no ser una cuestión regulada por las leyes fiscales.

Es cierto que la mayor preocupación del derecho mercantil en el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura y su inscripción en el Registro Mercantil es asegurar el cumplimiento de las obligaciones, es decir, de los actos y contratos celebrados en nombre de la sociedad. De hecho, la regulación de la sociedad en formación por el TRLSC

¹⁹ Con anterioridad, los socios debían iniciar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, instando a la Administración a rectificar dichas autoliquidaciones.

se refiere únicamente a las cuestiones relativas a la responsabilidad²⁰. Ahora bien, aunque no se diga expresamente en la normativa mercantil, es obvio que todas las rentas obtenidas por la sociedad antes de que se produzca su inscripción en el Registro Mercantil son de titularidad de la persona jurídica que nace con dicho reconocimiento registral. Precisamente por su obviedad, el TRLSC no hace referencia a esta cuestión. De ahí que el gravamen de dichas rentas en sede de la sociedad sea mucho más ajustado al principio de capacidad económica.

Por tanto, de acuerdo con esta interpretación, en el marco de la normativa vigente, solo habría un supuesto en el que se aplicaría a los socios el régimen de atribución de rentas. Esta situación se produciría cuando la solicitud de la inscripción se haya realizado en el periodo siguiente al del inicio de la actividad, en cuyo caso la retroacción de los efectos de la inscripción a la fecha del asiento de presentación no alcanzaría nunca al periodo impositivo en el que la sociedad se constituyó e inició su actividad económica.

Ahora bien, hay que advertir que la interpretación que se ha defendido en este epígrafe es contraria a la jurisprudencia del TS, por lo que no es posible aplicarla en la actualidad. Para que estas conclusiones sean válidas sería necesario una rectificación de dicho tribunal en algún asunto que esté aún pendiente de sentencia o un cambio legislativo, como el que se propone en el epígrafe siguiente.

3.2. Propuestas para un cambio de la normativa que permita la sujeción al IS de las sociedades en formación desde su constitución

El análisis que se ha hecho en el anterior epígrafe se ha realizado en el marco de la normativa vigente. Con independencia de que en el plano abstracto se considere que dicha interpretación es adecuada o lo sea la tesis defendida por la Administración y refrendada por el TS –en el plano real, esta última tesis es la que se debe aplicar–, se ha de dar una solución legislativa que resulte más adecuada a la naturaleza de la situación planteada. El sistema que se ha propuesto, particularmente cuando se exige la rectificación de las auto-liquidaciones de los socios y la presentación fuera de plazo de la correspondiente a la sociedad, es excesivamente complejo. Teniendo en cuenta que es una situación que puede ser frecuente en la práctica, se ha de simplificar este proceder, para lo cual será necesaria la modificación de la normativa del IS, lo que permitiría gravar en sede de la sociedad las rentas obtenidas por la sociedad en formación, salvo en supuestos excepcionales.

²⁰ Los artículos 36, 37 y 38 del TRLSC regulan, respectivamente, la responsabilidad de quienes hayan actuado en nombre de la sociedad, de la sociedad en formación y de la sociedad inscrita.

A estos efectos, se propone *de lege ferenda* que se establezca en la LIS que las sociedades de capital tengan la consideración de contribuyentes del IS desde el momento en el que se otorgue la escritura pública e inicien sus actividades económicas. No tiene sentido que deban tributar los socios en el régimen de atribución de rentas simplemente por el hecho de que la decisión de constituir la sociedad se haya producido una vez avanzado el año o porque se hayan producido determinados inconvenientes registrales que hayan retrasado la inscripción. Además, se ha de tener en cuenta que, cuando la inscripción definitiva se produzca, sus efectos se retrotraen a la fecha del asiento de presentación. En definitiva, la sujeción de una sociedad al IS no puede depender de cuestiones meramente formales que poco tienen que ver con la capacidad económica gravada, por lo que debe priorizarse que el gravamen sea adecuado a la naturaleza societaria de la entidad. A nuestro juicio, para adecuar el régimen tributario al principio de capacidad económica se debería establecer un régimen específico que permita a las sociedades tributar en el IS desde su constitución, aunque aún no se haya producido la inscripción en el Registro Mercantil. Para ello, debería incluirse en el artículo 7 una nueva letra que permita considerar como contribuyentes del IS a las sociedades en formación, si bien se podría establecer alguna excepción a este régimen. En este sentido, contemplamos hasta tres posibilidades diferentes, que se van a enunciar a continuación en orden inverso a nuestras preferencias:

La primera opción sería excluir a las sociedades en formación de la consideración de contribuyentes del IS cuando los fundadores y los administradores no cumplan con el deber legal de presentación a inscripción al Registro Mercantil la escritura de constitución en el plazo establecido en la normativa mercantil²¹. Esto permitiría que la sociedad en formación sea contribuyente del IS incluso en el caso de que en la fecha del devengo del IS aún no se haya realizado la solicitud por no haber vencido tales plazos. Por tanto, aunque la retroacción no alcance a una fecha anterior a la del devengo del impuesto, debería admitirse la consideración de la sociedad como contribuyente del IS si se ha cumplido con la normativa mercantil.

La segunda posibilidad sería admitir la consideración de la sociedad como contribuyente del IS, salvo que sea considerada como irregular, de acuerdo con lo establecido en el artículo 39 del TRLSC, lo que solo ocurrirá una vez verificada la voluntad de no inscribir y, en todo caso, una vez que haya transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura

²¹ El plazo general se determina en el artículo 83 del RRM, que establece que habrá de solicitarse dentro del mes siguiente al otorgamiento de los documentos necesarios para la práctica de la misma, salvo disposición legal o reglamentaria en contrario. Ahora bien, para las sociedades de capital, dicho plazo es de dos meses, pues el artículo 32.1 del TRLSC establece lo siguiente:

Los socios fundadores y los administradores deberán presentar a inscripción en el Registro Mercantil la escritura de constitución en el plazo de dos meses desde la fecha del otorgamiento y responderán solidariamente de los daños y perjuicios que causaren por el incumplimiento de esta obligación.

sin que se haya solicitado su inscripción²². Por tanto, este criterio permitiría considerar a las sociedades de capital como contribuyentes del IS siempre que hayan solicitado la inscripción en el Registro Mercantil, incluso fuera del plazo legal establecido de dos meses. En definitiva, siempre que se acredite la voluntad de inscribir se debe admitir la consideración de las sociedades en formación como contribuyentes del IS. Aunque de forma excepcional puede haber algún supuesto en el que no se produzca finalmente la inscripción, lo relevante es que la mera presentación demuestra la voluntad de la creación de una sociedad de capital para que opere en el mercado con su propia personalidad jurídica. Si se admite esta regulación, sería irrelevante que la fecha de retroacción de la inscripción sea posterior a la finalización del primer ejercicio en el que se desarrolle la actividad económica, pues en todo caso la sociedad en formación será contribuyente del IS, salvo que esta devenga en irregular, de acuerdo con la legislación mercantil.

La tercera opción permitiría aún una mayor flexibilidad a estos efectos, siendo la alternativa que a nuestro juicio es preferible, pues incluso, aunque la sociedad sea irregular, podría tener la consideración de contribuyente del IS. Téngase en cuenta que las sociedades de capital que no tienen personalidad jurídica, cuando se cumplan los requisitos del artículo 39 del TRLSC, aplican las normas de las sociedades colectivas o civiles. En efecto, dicho precepto establece que, si la sociedad ha devenido en irregular, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la entidad ha iniciado o continuado sus operaciones, que sería el caso que está siendo analizado en este trabajo. Hay que recordar que el artículo 7.1 a) de la LIS determina que las sociedades civiles son contribuyentes del IS cuando tengan objeto mercantil y personalidad jurídica, para lo cual no se precisa la inscripción en el Registro Mercantil, sino que se hagan públicos los pactos, entendiendo la Administración que esto se produce cuando se solicita el CIF con dicha forma societaria. Por tanto, las sociedades de capital que se equiparen a efectos jurídico-mercantiles a una sociedad civil deberían ser consideradas contribuyentes del IS si cumplen tales requisitos. Realmente, no tiene sentido que una sociedad civil con objeto mercantil se haya considerado como contribuyente del IS en la reforma de 2014, para tratar de homogeneizar el tratamiento fiscal de todas las entidades que realicen actividades mercantiles, y que, sin embargo, se excluyan de este régimen a las sociedades de capital que desarrollen las mismas actividades mercantiles y que, por ser irregulares, se rijan también por las normas propias de las sociedades civiles.

Finalmente, esta propuesta es coherente con la consideración de las sociedades en formación en otras ramas jurídicas distintas del propio derecho mercantil. En este sentido, la

²² El artículo 39.1 del TRLSC establece lo siguiente:

Una vez verificada la voluntad de no inscribir la sociedad y, en cualquier caso, transcurrido un año desde el otorgamiento de la escritura sin que se haya solicitado su inscripción, se aplicarán las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, las de la sociedad civil si la sociedad en formación hubiera iniciado o continuado sus operaciones.

Fiscalía General del Estado ha determinado que las sociedades en formación pueden tener responsabilidad penal, al considerar que «tanto las sociedades en formación como las devenidas irregulares, están dotadas de personalidad jurídica, y por tanto, pueden ser potenciales responsables penales conforme a las previsiones del artículo 31 bis del Código Penal»²³.

No tiene ningún sentido que las sociedades en formación –incluidas las sociedades irregulares– puedan ser consideradas como sujetos activos de los delitos y que, sin embargo, no puedan ser calificadas como contribuyentes del IS. También en la definición de diversos tipos penales en el Código Penal se hace referencia a «la sociedad constituida o en formación»²⁴, equiparándose a estos efectos la sociedad en formación a la sociedad que tiene personalidad jurídica plena.

Debe tenerse presente que la proposición de este régimen fiscal no tiene nada que ver ni con mejorar la situación de los contribuyentes, minorando su tributación, ni con favorecer los intereses recaudatorios, incrementando la misma, pues en cada caso puede ocurrir algo diferente, en función de las circunstancias. De hecho, que los socios tributen en el régimen de atribución de rentas no supone en todo caso una tributación mayor. Así, si la sociedad hubiera obtenido pérdidas, lo que puede ser habitual en el primer año de ejercicio de una actividad económica, los socios que sean contribuyentes del IRPF podrán compensar esta renta negativa con otros rendimientos positivos que se integren en su base imponible general. Además, si la renta es positiva, tampoco será muy elevada durante el primer ejercicio, por lo que su trascendencia recaudatoria no será generalmente muy relevante. Por tanto, no se tiene en cuenta la variable recaudatoria, sino el modelo que mejor se adapta a la capacidad económica que se pretende gravar, que es la capacidad de la sociedad que genera las rentas y es titular de las mismas, por mucho que por cuestiones temporales no tenga

²³ Esta conclusión se recoge en la Circular 1/2011, de 1 de junio, de la Fiscalía General del Estado, relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley orgánica 5/2010 (NCL010475). La Fiscalía considera que con la escritura pública la sociedad que se constituye adquiere la condición de sociedad de capital, de tal forma que la sociedad en formación goza así de personalidad jurídica general, sin perjuicio del régimen jurídico complementario previsto por el artículo 37 del TRLSC. Sin embargo, la adquisición de la condición de sociedad de capital en los aludidos términos tiene un carácter transitorio, pues, por imperativo del artículo 39 del TRLSC, cuando la sociedad deviene en irregular, se produce la conversión de la sociedad originariamente de capital en uno de los dos tipos generales de sociedad establecidos en el ordenamiento jurídico, civil o colectiva, según que hubiere o no iniciado o continuado sus operaciones. Además, se considera que las sociedades de capital solo pueden permanecer irregulares por tiempo determinado, y pierden esa condición en caso de no producirse la inscripción en el plazo legalmente previsto. Así pues, no es el nacimiento del nuevo ente jurídico lo que está condicionado a la inscripción, sino su subsistencia como tal sociedad de capital. A mayor abundamiento, el régimen de la irregularidad en nuestro ordenamiento jurídico consagra el reconocimiento de la personalidad jurídica de la sociedad no inscrita o irregular, de modo que la falta de inscripción no afecta a la personalidad jurídica, sino estrictamente al régimen de publicidad de la entidad, citando a estos efectos la STS 919/2002, Sala Primera, de 11 de octubre.

²⁴ Vid. los artículos 262, 288 bis, 290, 291, 293 y 294.



reconocida la personalidad jurídica a la fecha de finalización del periodo impositivo en que se constituyó, si bien los efectos de la inscripción definitiva se retrotraerán a una fecha anterior. Además, esta propuesta simplifica las tareas de gestión de los diferentes impuestos que se pueden ver implicados, por lo que esta solución se adecua más al principio de proporcionalidad reconocido en el artículo 3.2 de la LGT y, en particular, al principio que exige la menor onerosidad de los procedimientos tributarios reconocido en el artículo 34.1 k) de dicha ley. En suma, el legislador tiene argumentos más que suficientes para llevar a cabo una reforma de esta materia en la LIS, al objeto de incluir de forma expresa entre los contribuyentes del IS a las sociedades en formación y a las irregulares.