

# LA SOCIEDAD EN CONSTITUCIÓN Y SU TRIBUTACIÓN: STS DE 17 DE JUNIO DE 2024, REC. NÚM. 331/2023<sup>1</sup>

---

José Pedreira Menéndez  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Oviedo*  
*(España)*  
<https://orcid.org/0000-0002-7529-3165>

## Resumen

La no inscripción en el Registro Mercantil de una sociedad a fecha de devengo de los correspondientes impuestos que gravan la renta, IRPF e IS, hace que sus socios se vean obligados a tributar en régimen de atribución de rentas en el IRPF, al carecer de personalidad jurídica la entidad.

## Palabras clave

Constitución de sociedad, devengo, imputación de rentas.

## Abstract

Failure to register in the Commercial Registry of a company on the date of accrual of the corresponding taxes on income, IRPF and IS, means that its partners are forced to pay taxes under the income attribution regime in the IRPF, as they lack personality.

## Keywords

Company constitution, accrual, allocation of income

Cómo citar: Pedreira Menéndez, J. (2024). La sociedad en constitución y su tributación: STS de 17 de junio de 2024, rec. núm. 331/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 307-314.

---

<sup>1</sup> El presente trabajo se desarrolla en el marco del proyecto PID2023-149797NB-I00 «Los derechos y garantías de los contribuyentes ante la necesidad de un cambio de modelo de las relaciones con la Administración tributaria»

**SUMARIO**

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

## 1. Doctrina del tribunal

A juicio del Tribunal Supremo 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 impuesto sobre sociedades 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.

## 2. Supuesto de hecho

Una sociedad limitada se constituye el 30 de julio de 2014 mediante escritura pública, que no es presentada en el Registro Mercantil para su inscripción hasta el 16 de diciembre de 2014, fecha del asiento de presentación. La escritura adolecía de defectos subsanables, por lo que la inscripción no se produce hasta el año 2015.

La citada escritura fue presentada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria [«AEAT»], a fin de obtener el oportuno CIF, procediéndose, igualmente, a la liquidación del correspondiente impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, generando la oportuna liquidación. Así mismo, al haber iniciado su actividad, la sociedad realizó las convenientes autoliquidaciones del IVA, así como la autoliquidación del impuesto sobre sociedades [«IS»] relativa al ejercicio 2014.

Durante el ejercicio 2014 la sociedad obtuvo rentas y tributó en el IS. Sin embargo, la AEAT rechazó dicha tributación y consideró que los socios de la entidad deberían tributar en el IRPF en régimen de atribución de rentas. A su juicio se estaba en presencia de una sociedad en formación que constituye un patrimonio separado o unidad económica que puede actuar en el tráfico mercantil, pero que carece de personalidad jurídica plena o corporativa, de ahí que no tenga la condición de sujeto pasivo del IS y, en consecuencia, las rentas obtenidas deban ser objeto de atribución a los socios.

En un primer momento el TEAR de Andalucía en Resolución de 2 de junio de 202 otorgó la razón a la AEAT. Ahora bien, recurrida la resolución ante el TSJ Andalucía (Sevilla) este emitió Sentencia el 26 de octubre de 2020 (recurso núm. 226/2020) en el que estimó las pretensiones de los socios al considerar que la inscripción efectuada en 2015 retrotrae su eficacia a la fecha del asiento de presentación —al 16 de diciembre de 2014—, de donde implícitamente desprende que en esa fecha la sociedad limitada tenía personalidad jurídica, luego a 31 de diciembre de 2014 era sujeto pasivo del IS, por lo que no procedía la atribución de rentas obtenidas por la entidad sin personalidad a los recurrentes como sujetos pasivos del IRPF.

La Sentencia del TSJ Andalucía de 26 de octubre de 2022 (recurso núm. 226/2020) se recurrió en casación por la Abogacía del Estado, identificando como normas infringidas los artículos 8, 12, 86 y 87 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) [«LIRPF»], en relación con los artículos 21 y 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]; y los artículos 7, 26 y 27 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) [«TRLIS»], en relación con los artículos 20 y 33 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 3 de julio) [«TRLSC»]. Asimismo, alude al artículo 55 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (BOE de 31 de julio) [«RRM»].

La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 12 de julio de 2023, apreció 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 impuesto sobre sociedades o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF».*

Con estos antecedentes de hecho se dicta la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2024 (recurso núm. 331/2023) que pasamos a analizar en cuanto a su fundamentación jurídica<sup>2</sup>.

### 3. Fundamentos de derecho

---

El fundamento de derecho primero determina la razón de ser del recurso de casación al indicar que debe:

*«dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que 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 impuesto sobre sociedades o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF».*

En el fundamento de derecho segundo se analiza el marco normativo relevante para la resolución del recurso, centrándose en el devengo de los impuestos, que se produce el 31 de diciembre y en el hecho de que el artículo 7 del Impuesto sobre Sociedades sujeta a tributación a las «*personas jurídicas*», por lo que si se acude al artículo 33 del TRLSC no se adquiere dicha personalidad hasta la «*inscripción de la sociedad*», por lo que no puede tenerse en cuenta el artículo 55 RRM que considera «*como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación*».

---

<sup>2</sup> El mismo criterio se ha establecido en la posterior Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024 (recurso núm. 1984/2023).

El Tribunal Supremo en el fundamento jurídico tercero, aborda la existencia de un precedente jurisprudencial en la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2012 (casación 6349/2009, ES:TS:2012:5174), aunque referido a una norma ya derogada como era la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, *«por lo que resulta conveniente esclarecer si, a la luz de la normativa vigente, dicha doctrina jurisprudencial resulta o no aplicable hoy en día»*.

En el fallo de 2012 se llegaba a la conclusión de que:

*«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»*.

Pues bien, la Sala considera que lo indicado en 2012 no ha variado con la presente legislación y que los fallos invocados de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo no deben hacer cambiar su criterio, ya que considera 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, cit., en la que analizando a efectos tributarios el periodo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de la sociedad y su inscripción en el Registro Mercantil, concluye, como se ha expuesto, que la inscripción es determinante de la personalidad»*.

En el fundamento jurídico cuarto el Tribunal Supremo analiza el TRLSC con el fin de justificar que la sociedad en formación carece de personalidad jurídica y, en consecuencia, a fecha de devengo del impuesto sobre la renta no se le puede aplicar el impuesto sobre sociedades. No obstante, reconoce implícitamente que la normativa mercantil sí está reconociendo la existencia de la sociedad con carácter previo a su inscripción, como veremos que así se entiende por la doctrina mercantilista, por lo que llega a una conclusión muy pobre para defender su tesis al afirmar que:

*«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»*.

No existiendo persona jurídica a la fecha de devengo del impuesto que grava la renta es muy fácil defender que no cabe sujetar a tributación a la sociedad en el impuesto sobre sociedades, pese a que ha estado operando en el tráfico mercantil y liquidando el IVA correspondiente, para sujetar a tributación a sus socios en el IRPF. Debo advertir que la sociedad estaba constituida por profe-

sionales que ejercían con carácter previo la abogacía como personas físicas, lo que considero que también pesa en la actuación de la AEAT y en el ánimo del Tribunal, de todos es conocida la persecución a la que están sometidas las sociedades profesionales. En definitiva, el camino sencillo es que las rentas se imputen en el IRPF de los socios. El Tribunal Supremo no concede ninguna eficacia al artículo 55 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, que lleva por rúbrica «Fecha de la inscripción», al regular el asiento de presentación, establece que:

*«1. Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.»*

*2. Para determinar la prioridad entre dos o más inscripciones de igual fecha, se atenderá a la hora de la presentación.»*

Por tanto, aparentemente, el asiento de presentación tiene efectos constitutivos, puesto que permite la retroacción de la fecha de constitución a la fecha de otorgamiento del mismo. Sin embargo, para el Tribunal Supremo no es así y afirma:

*«Dicha interpretación no es compartida por esta Sala. En efecto, como se ha expuesto, la sociedad en formación desarrolló su actividad profesional –por medio de sus socios profesionales– durante buena parte del año 2014 y, al hacerlo, obtuvo rentas. Los socios fundadores presentaron la escritura de constitución en el Registro Mercantil, causando el asiento de presentación el 16 de diciembre de 2014. Pues bien, pocos días después, el 31 de diciembre de 2014, tuvo lugar el devengo de los dos impuestos personales: IRPF e IS. 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 impuesto sobre sociedades, 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.»*

El fallo genera problemas que no van a ser exclusivos de las sociedades mercantiles. Por ejemplo, qué ocurre con la donación de una dotación fundacional si la fundación no se inscribe antes del 31 de diciembre, ¿se pierde el derecho a la deducción fiscal y no cabe la aplicación de los incentivos de la Ley 49/2002 o se pueden trasladar al ejercicio de la inscripción? Esta situación ya se está generando en la práctica y es fuente de litigio. El donante ha realizado una aportación pura, simple e irrevocable, por lo que las rentas han salido de su patrimonio, que después el Ministerio de Justicia tarde en inscribir más o menos la constitución de la fundación ya no depende de su voluntad. Sin embargo, la deducción fiscal, con este criterio jurisprudencial, se va a ver gravemente afectada.

#### 4. Análisis

---

De nuevo se pretende defender una estanqueidad tributaria con la que no puedo mostrarme conforme. El Derecho Financiero y Tributario debe ser adjetivo a las operaciones civiles y mercantiles, gravando lo que realmente se ha realizado, no generando categorías nuevas e inexistentes en aras de una presunta autonomía y estanqueidad que pudo tener su sentido en los años sesenta y setenta del siglo pasado cuando se buscaba la autonomía científica de esta rama del Derecho, pero no en pleno siglo XXI cuando se está convirtiendo en algo distorsionador del sistema jurídico y contrario a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima en que las instituciones son lo que son y no lo que la AEAT quiere que sean, como así parece defender esta jurisprudencia.

En España, a diferencia de otros ordenamientos, el artículo 1699 del Código Civil establece que:

*«No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de éstos contrate en su propio nombre con los terceros.»*

*Esta clase de sociedades se registrará por las disposiciones relativas a la comunidad de bienes.»*

Por consiguiente, se reconoce la personalidad de la sociedad desde el mismo momento del contrato constituyente si se otorga en documento público y no está oculta al conocimiento de terceros. De ahí que el artículo 55 del RRM retrotraiga los efectos constitutivos al asiento de presentación y que el TRLSC permita operar en el tráfico y otorgue efectos a los actos desde la constitución y no desde la inscripción. Es más, si acudimos al artículo 116 del Código de Comercio se indica que: *«Una vez constituida la compañía mercantil, tendrá personalidad jurídica en todos sus actos y contratos».*

Por tanto, la interpretación que está manteniendo la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo considero que es errónea y debería modificarse. La voluntad de constituir la sociedad mercantil se manifiesta con el otorgamiento de la escritura, que posteriormente se produzcan retrasos en la inscripción, que ya vemos que desde el punto de vista mercantil están salvados por el artículo 55 del RRM, no afecta a la realidad del negocio jurídico desarro-

llado y, en consecuencia, las rentas obtenidas deberían estar gravadas en el impuesto sobre sociedades. Es más, de no ser así se estaría alterando el resultado económico y la contabilidad de la sociedad, ya que dichas rentas no serían de la entidad si no de sus socios, que deberían poder disponer de ellas libremente, cuando de todos es sabido que no es así y que habrá que acordar el oportuno reparto de dividendo, que entiendo que en este caso quedaría exento por haber tributado ya en sede del socio. Un auténtico despropósito con el fin de anticipar el cobro de unas rentas.