

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093490

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1069/2024, de 17 de junio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 331/2023

SUMARIO:

IS. Sujetos pasivos. IRPF. Regímenes especiales. Atribución de rentas. Sociedad en formación. El objeto de este recurso de casación 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. La Sala se remite a la STS de 3 de junio de 2012, recurso n.º 6349/2019 (NFJ048087) que resolvió que aunque la sociedad pueda realizar 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, 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 IS. La Sala estima que el legislador ha optado por atribuir la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades 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. 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 art. 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, pero dicha afirmación no es compartida por la Sala. 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. 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. Ello implica ratificar la doctrina de STS de 3 de junio de 2012, recurso n.º 6349/2019 (NFJ048087) precisando que, si en la fecha del devengo del impuesto sobre sociedades 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, por lo que debe aplicarse el régimen de atribución de rentas a los socios. Por todo ello la Sala concluye 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 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 [Vid., ATS de 12 de julio de 2023, recurso n.º 331/2023 (NFJ090441) que planteó el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 12, 86 y 87.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 26 y 27.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 7, 27 y 28.
RDLeg. 1/2010 (TRLSC), arts. 20 y 33.
RD 1784/1996 (RRM), art. 55.

PONENTE:

Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.069/2024

Fecha de sentencia: 17/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 331/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/06/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.3

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 331/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 331/2023, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 26 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso núm. 226/2020.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Luis Arredondo Sanz, en representación de don Alexander y doña Carmela.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 26 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, que estimó el recurso nº 226/2020, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"]. La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Alexander y de Dª Carmela, representados por el Procurador Manuel Ignacio Pérez Espina, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 2 de junio de 2020, dictada con motivo de la reclamación nº NUM008, contra la Liquidación Clave NUM001, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio 2014, que se anula por no ser ajustada Derecho. Se imponen las costas a la parte demandada en los términos reseñados".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica 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"].

2. La Sala de instancia, por auto de 20 de diciembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido tanto el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado -parte recurrente-, como la representación procesal de don Alexander y doña Carmela -parte recurrida-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Admisión e interposición del recurso de casación.*

1. 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 12, 86 y 87 de Ley 35/2006, de 28 de noviembre; 7, 26.1 y 27 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (actualmente, artículos 7, 27.1 y 28 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre); 20 y 33 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio; y 55 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

2. El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 29 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega que lo esencial, a los efectos de dar respuesta a la cuestión de interés casacional, se resume en que la sociedad DIRECCION000. ("SL") fue constituida mediante escritura pública de 30 de julio de 2014; esta escritura fue presentada en el Registro Mercantil para su inscripción el 16 de diciembre de 2014, y se practicó en esa fecha el consiguiente asiento de presentación; adoleciendo la escritura de defectos subsanables, la inscripción solo se produjo bien entrado el año 2015.

En estas circunstancias, la discrepancia tuvo por objeto el régimen de tributación apropiado a las rentas obtenidas mediante la actividad de la SL (en formación) durante el año 2014, pues don Alexander y doña Carmela (recurrentes en la instancia) sostuvieron que era conforme a Derecho que la SL tributara por el Impuesto sobre Sociedades ("IS"), en tanto que la Administración tributaria acordó que tributaran los socios por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF"), en régimen de atribución de tales rentas. Y ésta es la cuestión, concisa y nítidamente fijada en el auto de admisión.

Para la sentencia impugnada en casación, 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 SL 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.

Afirma el Abogado del Estado que el núcleo desencadenante de las infracciones que alega reside en que la sentencia de instancia estima 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 art. 55.1 del RRM), en esta fecha la SL ya tenía personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS a la fecha de su devengo, el 31 de diciembre de 2014; por lo que no procedía atribuir sus rentas a los recurrentes a los efectos de su IRPF, devengado en la misma fecha. Este razonamiento, a juicio de la recurrente, infringe "[...] las normas societarias, por extender los efectos del art. 55.1 RRM a un ámbito, el de la condición de sujeto pasivo del IS, situado fuera del alcance de dicha disposición reglamentaria; y las normas tributarias (i) del IS, al atribuir la condición de sujeto pasivo del IS a una entidad que no tenía personalidad jurídica en el momento del devengo; y (ii) del IRPF, al inaplicar las normas que disponen la atribución a sus socios o miembros de las rentas de una entidad sin personalidad jurídica".

La SL, encontrándose en formación, desarrolló la actividad profesional -por medio de sus socios profesionales- durante buena parte del año 2014; y, al hacerlo, obtuvo rentas. Se trata de determinar el régimen de tributación de esas rentas de 2014, y solo hay dos posibilidades: por el impuesto personal de la sociedad o por el impuesto personal de los socios.

El 31 de diciembre de 2014 fue la fecha de devengo de los dos impuestos personales. Conforme al art. 7.1, a) del TRLIS, no es sujeto pasivo del IS una entidad que carece de personalidad jurídica. La condición de sujeto pasivo es necesario tenerla en el momento del devengo para que nazca la obligación tributaria. Esta cuestión -si la sociedad de capital en formación es sujeto pasivo del IS- fue resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo de 3 julio 2012 (recurso de casación 6349/2019- ECLI:ES:TS:2012:5174). Si se proyecta esta doctrina sobre este caso, resulta que el 31 de diciembre de 2014 la SL no podía ser ni era sujeto pasivo del impuesto.

Considera que no cabe atribuir al art. 55.1 RRM el alcance que la sentencia le asigna. La perspectiva temporal que en el caso es imperativo adoptar es la determinada por la fecha de devengo de los impuestos personales: el 31 de diciembre de 2014. Es en esta fecha cuando, en aplicación de las normas reguladoras del IRPF y del IS -leyes o normas con rango de ley- nacen, o no, las obligaciones tributarias. Pues bien, situados en el día 31 de diciembre de 2014, la sociedad no tenía personalidad jurídica, no podía ser sujeto pasivo del IS, luego no podía devengarse éste. Por tanto, en esa fecha sus rentas se atribuían a los socios para determinar el contenido de la obligación tributaria por IRPF, de indudable devengo.

Afirma que "[...] finalmente la inscripción se produjera no puede subvertir los hechos consumados -en particular, los que conciernen a las relaciones jurídico-tributarias entre partes distintas de la propia SL: los recurrentes, contribuyentes por el IRPF, y la Hacienda Pública. La obligación tributaria por IRPF - que incorporaba la atribución de rentas- ya había nacido, y la ulterior inscripción de la SL no es un evento con aptitud para extinguirla o modificarla (tal cosa carece de base jurídica alguna). Que en ese momento la obligación tributaria por IRPF no

fuera, todavía, líquida y exigible no es obstáculo para que su liquidación debiera hacerse con referencia a dicha fecha".

Sostiene que la doctrina contenida en la STS de 3 de julio de 2012 (casación 6349/2009, ES:TS:2012:5174) debe confirmarse en el presente asunto.

En relación con las sentencias civiles que cita el auto de admisión, considera, de un lado, que la de 14 de mayo de 2017 (casación 197/2015, ES:TS:2017:1991), resuelve una cuestión distinta a la aquí examinada: no versa sobre el momento primero de su existencia sino sobre su postrera etapa. Y la de 24 de noviembre de 2010 (casación 876/2007, ES:TS:2010:7754), se refiere a un caso en el que dos personas físicas celebraron un contrato con una sociedad en formación, la cual, constituida en escritura pública, no llegó a inscribirse. En ella se adopta una perspectiva de protección de los derechos de quienes contrataron con esa sociedad no inscrita, y partir de esa idea, esta sentencia de algún modo parece aceptar que una sociedad en formación puede carecer de personalidad jurídica a ciertos efectos, pero tenerla a otros. Es decir, sin inscripción se alcanza " cierto grado de personalidad", que se traduce en que " quedan vinculados con la misma quienes con ella contratan conociendo que entablan las relaciones con la sociedad en fase de adquisición de personalidad".

Aduce que estas sentencias civiles, orientadas claramente a la protección de contrapartes privadas de buena fe, no tienen aptitud para invertir el criterio de la sentencia contencioso-administrativa de 3 julio 2012 (recurso de casación 6349/2019- ECLI:ES:TS:2012:5174).

Sostiene que lo que el art. 33 del TRLSC dice es que la sociedad de capital solo adquiere su personalidad jurídica con la inscripción.

En último término, afirma que en la relación entre la sociedad en formación y la Hacienda Pública, es preferente la ley especial: la LGT y las reguladoras de los tributos. El TRLIS exigía (como el Derecho vigente exige) tener personalidad jurídica (art. 8.3), y aquí hay que entender personalidad jurídica propiamente dicha, no ese cierto grado que se correlaciona con la mera aptitud para actuar en las relaciones sociales y económicas. Por tanto, pudiendo el legislador haber regulado esta cuestión de otra manera, ha optado, con prudente criterio, por disponer el régimen de atribución de rentas, haciendo recaer las obligaciones tributarias sobre quienes, en las circunstancias del caso, son inequívocos y plenos sujetos de Derecho, los socios.

Considera que "[...] la doctrina formulada en la sentencia de esa Excm. Sala de 3 de julio de 2012 (recurso de casación 6349/2019- ECLI:ES:TS:2012:5174) debe ser confirmada en todos sus extremos, aclarando que si en la fecha de devengo del IS la escritura de constitución no ha sido inscrita, la sociedad en formación no es obligado tributario por ese impuesto y debe aplicarse el régimen de atribución de rentas a sus socios".

Deduca la siguiente pretensión:

"[...] la cuestión de interés casacional objetivo debe resolverse en el sentido siguiente:

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.

Nuestra pretensión es que, sobre esta base, la sentencia de instancia sea casada y el recurso contencioso-administrativo sea, por tanto, íntegramente desestimado".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del TEAC que fue objeto del recurso resuelto por ella".

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El procurador don Luis Arredondo Sanz, en la representación ya acreditada de don Alexander y doña Carmela, emplazados como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 20 de noviembre de 2023, en el que reitera, como ya hiciera en la vía económico-administrativa, el principio de unidad del ordenamiento jurídico y rechaza las alegaciones del recurso de la Abogacía del Estado, en cuanto a los efectos jurídicos del período de formación de la sociedad DIRECCION000. hasta su inscripción.

Afirma que el art. 55.1 RRM es plenamente eficaz para determinar cuándo se consolida una sociedad en formación y qué alcance tiene su inscripción. Señala, a mayor abundamiento, que el art. 1.669 CC determina claramente que una sociedad que mantenga sus pactos secretos no tendrá personalidad jurídica, por lo que, a sensu contrario, una sociedad constituida mediante escritura pública, presentada ante la Agencia Tributaria para obtener el CIF, que liquida y abona los correspondientes IVA, que se presenta para su inscripción en el Registro Mercantil, es evidente que tiene personalidad jurídica.

Entiende "[...]" como así lo hace la Sentencia de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA que la retroacción de los efectos de la inscripción al asiento de presentación determina la existencia de personalidad jurídica DIRECCION000. a la fecha del devengo del impuesto de sociedades y por ello, procede confirmar la Sentencia, recurrida por la Abogacía del Estado, de fecha 26 de Octubre de 2022".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] se dicte sentencia desestimando el Recurso y confirmando en todos sus extremos la sentencia de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sede de Sevilla, en el Recurso nº 226/2020, con los demás pronunciamientos de Ley" (sic).

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 22 de noviembre de 2023, se acordó que el recurso quedase concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiera, sin que hubiera lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 7 de mayo de 2024 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 11 de junio de 2024, fecha en que se deliberó y votó con el resultado que se expresa a continuación.

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada el 26 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, impugnada en casación por el Abogado del Estado y, en concreto, 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.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Don Alexander, casado en régimen de gananciales con doña Carmela, abogado, junto con su compañero de profesión y despacho, don Camilo, formalizaron el 30 de julio de 2014 ante el Notario de Sevilla la constitución de la entidad DIRECCION000. La escritura de constitución de dicha sociedad fue presentada en el Registro Mercantil de Sevilla, con asiento (nº 1/840/47) el 16 de diciembre de 2014 (entrada, Nº Ref. 1/2014/23.594.0).

El mencionado Registro Mercantil, por resolución de 19 de diciembre de 2014, decidió no practicar la inscripción, al apreciar la existencia de una serie de defectos, todos ellos subsanables. Así mismo, en la minuta de liquidación de inscripción del Registro, de 12 de junio de 2015, consta el mismo número de entrada y asiento.

2.2. 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 correspondiente liquidación. Así mismo, al haber iniciado su actividad, la sociedad realizó las correspondientes autoliquidaciones del IVA, así como la autoliquidación del impuesto sobre sociedades ["IS"] relativa al ejercicio 2014.

2.3. La Oficina de Gestión Tributaria de Sevilla, dependiente de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT, tras la notificación practicada el 28 de junio de 2016 del requerimiento de aportación de determinada documentación, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada procedió a dictar la propuesta de liquidación provisional (notificada el 23 de agosto de 2016) respecto del IRPF, ejercicio 2014, en relación con don Alexander y doña Carmela, resultando una cuota a pagar de 49.442,04 euros (diferencia entre la cuota declarada, 6.241,07 euros, y la cuota derivada de la propuesta de liquidación provisional, 55.683,11 euros).

2.4. Una vez presentado, el 2 de septiembre de 2016, el escrito alegaciones por los interesados, la Oficina de Gestión Tributaria dictó liquidación provisional, con una cuota a ingresar de 52.077,53 euros (49.442,04 euros de principal más 2.635,49 euros en concepto de intereses de demora), que fue notificada el 10 de noviembre de 2016. La Administración entendió que el hecho de que con la inscripción la sociedad asumiera mercantilmente las operaciones realizadas durante el tiempo en que estuvo en formación, no significa que deba tributar en el IS por dichas operaciones.

2.5. Los contribuyentes interpusieron, el 7 de diciembre de 2016, el correspondiente recurso de reposición contra la citada liquidación provisional, que fue desestimado por resolución notificada el 7 de abril de 2017. La AEAT consideró que la sujeción al IS, salvo los casos expresamente mencionados en el artículo 7 TRLIS, está condicionada a la existencia de un ente con personalidad jurídica plena. La sociedad en formación 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.

2.6. Frente a la resolución desestimatoria, los obligados tributarios formularon el 18 de abril de 2017 la correspondiente reclamación económico-administrativa (NUM000) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Andalucía, siendo desestimada por resolución de 2 de junio de 2020. El TEAR mantiene que la sociedad en formación no tiene personalidad jurídica, por lo que no puede considerarse contribuyente del IS; de manera que "[...] considera correcta la regularización efectuada ya que, las rentas derivadas de las operaciones realizadas por la sociedad, mientras no se haya presentado la escritura de constitución en el Registro Mercantil para su inscripción, deben gravarse en régimen de atribución de rentas, ya que la mencionada entidad no ha adquirido personalidad jurídica" (sic).

2.7. Interpuesto recurso contencioso-administrativo seguido ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, registrado con el núm. 226/2020, fue estimado por sentencia de 26 de octubre de 2022, que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La ratio decidendi de la sentencia se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero, in fine, con el siguiente tenor literal:

"Pues bien, partiendo de que la personalidad jurídica es adquirida por las sociedades limitadas en el momento de su inscripción registral, retro trayéndose sus efectos a la fecha del asiento de presentación, como establece el artículo 55 [RRM], sucede que en el presente supuesto consta que formalizada escritura de constitución el 30 de julio de 2014, sociedad que se constituye al amparo y conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2007 de 15 de Marzo de Sociedades Profesionales, Real Decreto Legislativo 1/2020 de 2 de Julio y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, fue presentada en el Registro Mercantil de la Provincia de Sevilla, en el mismo año 2014 de su fundación, con número de entrada 1/2014/23.594.0, asiento 840/47; no llegándose a culminar la inscripción registral en el propio año 2014, por razón de las vicisitudes ocasionadas por la calificación registral. Consta así la Resolución del RM de fecha 19 de diciembre de 2014, por la que se resuelve no practicar la inscripción por una serie de defectos, todos subsanables. Y aportada la minuta del RM de liquidación de Inscripción, de fecha 12 de junio de 2015, se hace constar "entrada" con número de entrada 1/2014/23.594.0, "asiento" 1/840/47. Por lo tanto, con efectos retroactivos a la fecha del asiento, que fue el 16/12/2014".

En definitiva, la Sala de instancia entiende que, en virtud de la retroacción de los efectos de la inscripción de la sociedad a la fecha del asiento de presentación (16 de diciembre de 2014), es en ese momento cuando la mercantil ya cuenta con personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades a la fecha de su devengo (31 de diciembre de 2014), por lo que no procedía atribuir sus rentas a los recurrentes como sujetos pasivos del IRPF devengado en la misma fecha.

Segundo. Marco normativo.

Conforme al auto de admisión, son relevantes para la resolución del presente recurso los siguientes preceptos.

1. El artículo 12 LIRPF, que tiene por objeto la regla general sobre el período impositivo y devengo del IRPF, establece en su apartado 2 que:

"El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente".

A su vez, el artículo 86 LIRPF, relativo al régimen de atribución de rentas, dispone que:

"Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.ª".

Asimismo, el artículo 87 LIRPF, referido a las entidades en régimen de atribución de rentas, dispone lo siguiente:

"1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

2. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

2. Por su parte, el artículo 7 TRLIS, aplicable *ratione temporis* [actual artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades - "LIS"-], determina que serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

"[a) Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles".

Asimismo, el artículo 26.1 TRLIS, aplicable *ratione temporis* (actual artículo 27.1 LIS), señala que:

"El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad".

Añade el artículo 27, en la redacción aplicable (actual artículo 28 LIS), que:

"El impuesto se devengará el último día del período impositivo".

3. Además, el artículo 20 TRLSC previene que:

"La constitución de las sociedades de capital exigirá escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Mercantil".

Añade el artículo 33 TRLSC, relativo a los Efectos de la inscripción, que:

"Con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social elegido".

4. Finalmente, el artículo 55 RRM, cuyo objeto es la fecha de inscripción, considera "[...] como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación".

Tercero. Precedentes jurisprudenciales.

1. El auto de admisión, dictado por la Sección Primera de esta Sala en fecha 12 de julio de 2023, para justificar que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, alude, de un lado, a la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2012 (casación 6349/2009, ES:TS:2012:5174) en la que, ante un supuesto similar, aprecia la Sala que la inscripción en el Registro Mercantil es determinante de la personalidad, lo que implica que no pueda ser sujeto pasivo del IS y que tributarán, respecto de los ingresos correspondientes que se generan hasta la inscripción, en régimen de atribución de rentas a los socios, si bien añade que en el presente supuesto, a diferencia de aquel, sí consta la fecha de presentación de la escritura de constitución de la sociedad en el Registro Mercantil y que la sentencia mencionada se pronuncia respecto de una disposición que se encuentra actualmente derogada, como es la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, " por lo que resulta conveniente esclarecer si, a la luz de la normativa vigente, dicha doctrina jurisprudencial resulta o no aplicable hoy en día".

De otro lado, hace referencia a dos sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, una del Pleno de la Sala núm. 324/2017, de 24 de mayo de 2017, en la que se declara que la sociedad de capital disuelta y liquidada, cuyos asientos registrales han sido cancelados, sigue manteniendo capacidad para ser parte demandada, respecto de la reclamación de pasivos sobrevenidos; y otra, la sentencia núm. 740/2010, de 24 de noviembre de 2010, en la que se pronuncia sobre la eficacia de un contrato suscrito por una sociedad mercantil irregular ratificado una vez inscrita.

2. Procede, pues, examinar, en primer término, el precedente jurisprudencial de esta Sala.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sentencia de 3 de julio de 2012 (casación 6349/2009, ES:TS:2012:5174), se pronunció sobre una cuestión similar a la suscitada en el presente recurso de

casación, en la que, previa delimitación en el FD primero del objeto litigioso que consistía en "[...] determinar la sujeción de una sociedad de responsabilidad limitada al Impuesto sobre Sociedades, o al régimen de atribución de rentas -en cuyo caso serían los socios los que tributen por las rentas obtenidas por la sociedad-, durante el tiempo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución y su inscripción en el Registro Mercantil", y previa transcripción de los razonamientos del Tribunal de instancia, cuya resolución ratifica, realiza las siguientes consideraciones:

"[...] En relación con el tema de fondo, resulta interesante resaltar que la sociedad se constituyó el 2 de diciembre de 1998 con un capital de (...). La entidad fue inscrita en el Registro Mercantil el día 11 de febrero de 1999. Cierra su primer ejercicio social, según indican sus Estatutos, el día 31 de diciembre de 1998, por lo que presentó una declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998, solicitando y obteniendo una devolución de 40.296.640 pesetas. La regularización pone de manifiesto que la sociedad debe contribuir en régimen de atribución de rentas y no como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, al no estar en dicho ejercicio inscrita en el Registro Mercantil.

La sentencia debe confirmarse, pues con arreglo al artículo 11 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, "La sociedad se constituirá mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad limitada su personalidad jurídica".

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.

Frente al principio de legalidad así formulado, no puede oponerse lesión al principio de seguridad jurídica ni de igualdad, ni de tutela judicial efectiva, pues tanto las autoridades administrativas, como el órgano judicial que dictó la sentencia recurrida estaban sometidos al imperio de la Ley que han aplicado correctamente, y frente a la cual no puede prevalecer ni actos emanados de otros órganos administrativos que desarrollan su misión en otros campos, no en el de los Tributos, ni resoluciones aisladas del TEAC, sin que la jurisprudencia que se cita esté contemplado el supuesto referido al ámbito tributario. La mayor o menor dilación de la inscripción podrá producir otros efectos, si bien, por un lado, los efectos del asiento de presentación eludirán las mismas, y, por otro, no parece que en el caso presente, pueda hablarse de dilación en el ejercicio 1998 de una sociedad cuya escritura de constitución se otorga el 2 de diciembre, y no consta la fecha de presentación en el Registro".

Consecuentemente, ya existe un pronunciamiento de esta Sala sobre la cuestión ahora controvertida, consistente en determinar la sujeción de una sociedad de responsabilidad limitada al Impuesto sobre Sociedades, o al régimen de atribución de rentas -en cuyo caso serían los socios los que tributarían por las rentas obtenidas por la sociedad-, durante el tiempo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución y su inscripción en el Registro Mercantil, concluyendo la Sala en sus razonamientos que 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".

No obstante la claridad de dicho pronunciamiento, cabe plantearse, como hace el auto de admisión, si a la luz de la normativa vigente -en aquella sentencia se examinaba la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, actualmente derogada- dicha doctrina jurisprudencial resulta aplicable en la actualidad.

3. Seguidamente, procede hacer mención a las dos sentencias dictadas por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, recogidas en el auto de admisión y que son citadas por las partes de este recurso.

En la STS, Sala de lo Civil, de 24 de noviembre de 2010 (casación 876/2007, ES:TS:2010:7754), el Tribunal razona en los siguientes términos:

"[...] aunque como sostiene la sentencia 957/2001 de 19 octubre la inscripción de la escritura fundacional en el Registro Mercantil tiene la condición de requisito constitutivo, y en tanto no se cumpla la Sociedad carece de personalidad a determinados efectos, la personalidad jurídica, como instrumento eficaz para la organización de las empresas y creación de un centro de imputación de relaciones jurídicas útil en el tráfico jurídico, no queda limitada a los supuestos en los que se ha otorgado escritura pública -momento a partir del cual entra en juego la previsión contenida en el artículo 15 de la Ley de Sociedades Anónimas, como se deduce de la interpretación sistemática de

este precepto en relación con el artículo 14 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, y hoy del artículo 33 en relación con el 24 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital-, de tal forma que del contrato, incluso aformal, cabe derivar cierto grado de personalidad.

(...)

22. También la resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado de 14 de febrero de 2001, rectificando anteriores criterios, sostiene que "de ciertos preceptos legales de reciente promulgación resulta que las sociedades mercantiles en formación e irregulares gozan de personalidad jurídica -o, al menos, de cierta personalidad-, suficiente para adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones, conforme al artículo 38, párrafo primero del Código Civil (cfr. artículos 15 y 16.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, a los que remiten los artículos 152 del Código de Comercio y 11.3 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada; artículo 7.2 de la Ley de Agrupaciones de Interés Económico; igualmente, resultaba ya del tenor del artículo 116, párrafo segundo, del Código de Comercio, resulta ahora de los artículos 1 y 22.1 de la mencionada Ley de Agrupaciones de Interés Económico, que no condicionan la atribución a éstas de personalidad jurídica a su inscripción registral. La inscripción en el Registro Mercantil sólo es necesaria para que las sociedades de capital adquieran "su" especial personalidad jurídica [artículos 7.1, párrafo primero, i. f. de la Ley de Sociedades Anónimas y 11.1 i. f. de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada] que añade la limitación de responsabilidad de los socios; y para excluir la responsabilidad solidaria de los administradores [junto a la de la propia sociedad], conforme al artículo 120 del Código de Comercio [cfr., también el artículo 7.2 de la Ley de Agrupaciones de Interés Económico: "Los administradores responderán solidariamente con la Agrupación por los actos y contratos que hubieran celebrado en nombre de ella antes de su inscripción"]".

Concluye la sentencia, en relación con la eficacia frente a terceros, señalando lo siguiente:

"23. Partiendo del reconocimiento de cierto grado de personalidad de las sociedades mercantiles no formalizadas en escritura pública, cuando los socios o los gestores contratan con terceros exteriorizando su existencia, quedan vinculados con la misma quienes con ella contratan conociendo que entablan las relaciones con la sociedad en fase de adquisición de personalidad, de tal forma que, una vez formalizada e inscrita, esta puede exigir de los terceros el cumplimiento de lo pactado".

La sentencia, cit., se refiere a un caso en el que dos personas físicas celebran un contrato con una sociedad en formación, que, constituida en escritura pública, no llegó a inscribirse. De su contenido se colige que si bien la inscripción de la escritura fundacional en el Registro Mercantil tiene la condición de requisito 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" que les permita " adquirir y poseer bienes de todas clases, así como contraer obligaciones y ejercitar acciones", de forma que, partiendo del reconocimiento de cierto grado de personalidad de las sociedades mercantiles no formalizadas en escritura pública, cuando los socios o los gestores contratan con terceros exteriorizando su existencia, quedan vinculados con la misma quienes con ella contratan conociendo que entablan las relaciones con la sociedad en fase de adquisición de personalidad, de tal forma que, una vez formalizada e inscrita, esta puede exigir de los terceros el cumplimiento de lo pactado.

Por su parte, la sentencia del Pleno de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, núm. 324/2017, de 24 de mayo de 2017, examina la capacidad para ser parte demandada en el proceso judicial y declara:

"[...]Aunque con carácter general suele afirmarse que las sociedades de capital adquieren su personalidad jurídica con la inscripción de la escritura de constitución y la pierden con la inscripción de la escritura de extinción, esto no es del todo exacto.

En el caso de las sociedades de capital, anónimas y limitadas, tanto bajo la actual Ley de Sociedades de Capital, como bajo las anteriores leyes de sociedades anónimas y de sociedades de responsabilidad limitada, la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de constitución es y era necesaria para adquirir la personalidad jurídica propia del tipo social elegido. En este sentido se expresa el actual art. 33 LSC, cuando regula los efectos de la inscripción, y antes lo hacía el art. 7.1 LSA.

Pero la falta de inscripción de la escritura de constitución no priva de personalidad jurídica a la sociedad, sin perjuicio de cuál sea el régimen legal aplicable en función de si se trata de una sociedad en formación o irregular. En uno y en otro caso, tienen personalidad jurídica, y consiguientemente gozan de capacidad para ser parte conforme al art. 6.1.3º LEC".

En la sentencia cit. se examina una cuestión distinta a la ahora suscitada, en concreto, si tiene capacidad para ser parte una sociedad que habiendo estado inscrita (y adquirido indudable personalidad jurídica) se encuentra disuelta, liquidada y con su hoja registral cancelada, concluyendo la Sala que la sociedad de capital disuelta y

liquidada, cuyos asientos registrales han sido cancelados, sigue manteniendo capacidad para ser parte demandada, respecto de la reclamación de pasivos sobrevenidos.

4. En suma, dados los términos de las sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo examinadas, considera este Tribunal 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 "[...] 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".

Cuarto. Criterio interpretativo de la Sala.

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional que este recurso suscita 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.

No resulta controvertido que, en el supuesto de autos, la sociedad " DIRECCION000." fue constituida mediante escritura pública de 30 de julio de 2014; esta escritura fue presentada en el Registro Mercantil para su inscripción el 16 de diciembre de 2014, practicándose en esa fecha el consiguiente asiento de presentación; y, adoleciendo la escritura de defectos subsanables, la inscripción se produjo en el mes de junio de 2015.

Así pues, se plantean las implicaciones jurídico-tributarias de una sociedad en formación, lo que exigirá profundizar, desde la perspectiva de la legislación en vigor, en las características de su régimen jurídico.

2. 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.

En este régimen jurídico, temporal y transitorio, la regla general impone la responsabilidad solidaria de quienes celebren actos y contratos en nombre de la sociedad antes de su inscripción en el Registro Mercantil. Cuando los administradores, ya designados en la escritura de constitución, o cualquiera que coetáneamente al otorgamiento de aquella hubiera recibido poder de representación de la sociedad, actúen en nombre de la sociedad con anterioridad a la inscripción, entablando relaciones con terceros, 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 (art. 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 (art. 38.1 LSC), en cuyo caso quedará extinguida la responsabilidad personal y solidaria de quienes los celebraron (art. 38.2 LSC). Que esta sea la regla general tampoco significa que el régimen jurídico no contemple otras previsiones.

Existen, en efecto, varios supuestos en los que se reconoce la plena capacidad jurídica de la sociedad en formación para obligarse, sin necesidad de ulterior ratificación del acto o contrato, y en los que la responsabilidad correspondería a la propia "sociedad en formación" con el patrimonio que en esa fase se hubiera llegado a integrar a su nombre (art. 37.1 LSC). Estas previsiones se refieren a (i) las obligaciones que resulten jurídicamente indispensables para la inscripción de la sociedad (gastos de escritura, liquidación de impuestos, etc.), y (ii) todos aquellos actos y contratos que puedan realizar los administradores o cualquier apoderado cuando sean expresamente habilitados para actuar con anterioridad a la inscripción, ya sea en la escritura de constitución o en virtud de un "mandato específico" de todos los socios.

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" (art. 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.

En todo caso, y como regla correctora de un posible déficit de cobertura patrimonial, los socios vienen obligados a responder personalmente hasta el límite de lo que se hubieren obligado a aportar (art. 37.2 LSC), de la

misma manera que para garantizar que en el momento de la inscripción el capital de la sociedad esté respaldado por la adecuada cobertura patrimonial, los socios fundadores vienen obligados a cubrir las eventuales pérdidas que pueda haber experimentado el patrimonio de la sociedad por causa de los actos y contratos celebrados durante este período de formación (art. 38.3 LSC).

3. Procede, ahora, examinar si la sociedad en formación puede ser sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades.

Ya se ha expuesto que el art. 7.1.a) del TRLIS disponía que: "1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: Las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles.", señalando, a su vez, el artículo 20 del TRLSC que "La constitución de las sociedades de capital exigirá escritura pública, que deberá inscribirse en el Registro Mercantil", y añadiendo el artículo 33 que "Con la inscripción la sociedad adquirirá la personalidad jurídica que corresponda al tipo social elegido"

Por tanto, las normas legales cit. atribuyen la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades 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 art. 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 -" entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición"-, pueden encajar las sociedades en formación, por lo que, en principio, podrían ser obligados tributarios. Ahora bien, la Ley General Tributaria 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 impuesto sobre sociedades, ya hemos visto que el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 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 impuesto sobre sociedades 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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero no al impuesto sobre sociedades.

4. Por otra parte, resulta determinante, a los fines examinados, tener presente la regulación del devengo del impuesto, siendo la fecha relevante en el caso examinado el 31 de diciembre de 2014 -último día del periodo impositivo en que se devenga el impuesto-.

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 art. 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 impuesto sobre sociedades 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. 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.

Lo expuesto conduce a ratificar la doctrina de esta Sala recogida en la sentencia de 3 de junio de 2012 (rec. cas. 6349/2019), cit., precisando que, si en la fecha del devengo del impuesto sobre sociedades 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, por lo que debe aplicarse el régimen de atribución de rentas a los socios.

Quinto. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, 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 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.

Sexto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, pues la sentencia impugnada en casación resulta contraria a la doctrina jurisprudencial expuesta, por lo que hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

Séptimo. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.

Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 26 de octubre de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso núm. 226/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 226/2020, promovido por la representación procesal de don Alexander y doña Carmela contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 2 de junio de 2020, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado contra la liquidación practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Andalucía-Sevilla de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2014, declarando la citada resolución administrativa ajustada a Derecho, confirmando la liquidación impugnada.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.