

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ062703

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia 111/2016, de 3 de marzo de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 635/2013***SUMARIO:**

IS. Sujetos pasivos. Sociedad en formación. Una sociedad adquiere su personalidad jurídica con la inscripción registral. Hasta que no se realice no puede ser sujeto pasivo del tributo, aunque puede realizar actividades y constituir relaciones jurídicas antes de la inscripción no es sujeto del impuesto. *Devolución de la cantidad retenida e ingresada por el IS.* Tal cantidad ha de atribuirse a los socios.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 6, 7 y 8.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 116.

RD 1784/1996 (Reglamento Registro Mercantil), art. 55.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000635 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05622/2013

Demandante: RECANTO INVERSIONES 2006 S.L

Procurador: D.ANÍBAL BORDALLO HUIDOBRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA**SENTENCIA**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Madrid, a tres de marzo de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Recanto Inversiones 2006 S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Aníbal Bordallo Huidobro, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 278.781,85 euros, inferior a 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Recanto Inversiones 2006 S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. D^o Aníbal Bordallo Huidobro, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que se estime el presente recurso y se anule la Resolución impugnada, así como el acto administrativo de origen que confirma, por ser contrario a Derecho, ordenando la devolución de la cantidad a devolver de 278.781,85 euros, más los intereses de demora que correspondan.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos e imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, denegado éste y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciocho de febrero de dos mil dieciséis, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2006.

Dos son las cuestiones que se someten a la consideración de la Sala, la primera, relativa a la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades de la recurrente, la segunda, referente a la procedencia de devolver las cantidades retenidas e ingresadas en tal concepto tributario.

Son hechos no controvertidos, en los términos que la propia recurrente recoge en la demanda: 1) el 20 de diciembre de 2006 se constituye la entidad actora mediante escritura pública, en el marco de una operación de

reestructuración societaria de un grupo familiar; 2) el 29 de diciembre de 2006 se presentó en el Registro Mercantil de Cádiz la escritura de constitución para su inscripción; 3) el 3 de enero de 2007, se retiró la escritura para la presentación y pago de la declaración liquidación correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, devolviéndose la escritura al Registro Mercantil de Cádiz el 9 de enero de 2007; 4) la Administración Tributaria concedió a la recurrente un número de identificación fiscal (NIF) con carácter provisional y previamente a la inscripción registral; 5) el 26 de enero de 2007 la escritura fue calificada de defectuosa, sin que conste impugnación de la citada calificación; 6) el 30 de mayo de 2007 se otorga escritura de subsanación que es presentada al Registro Mercantil de Cádiz el 5 de junio de 2007, produciendo el asiento de presentación 1041 del Diario 151, quedando inscrita con fecha de 11 de junio de 2007.

Como expresamente se afirma en la demanda, la Registradora Mercantil anuló el primer asiento de presentación, al calificar de defectuosa la escritura de constitución, y sin que conste impugnación de tal anulación.

Segundo.

La primera cuestión que debemos analizar es la relativa a si en el ejercicio de 2006, la recurrente tenía el carácter de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 7.1 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en la redacción aplicable, determina:

"1. Serán sujetos pasivos del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

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

Por su parte, el artículo 8 del mismo Texto Legislativo, prevé:

"1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español."

Y el artículo 11.1 de la Ley 2/1995 , en su redacción aplicable, establece:

"1. La sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la sociedad de responsabilidad limitada su personalidad jurídica."

En la interpretación de estos preceptos, ha declarado en Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de julio de 2012, RC 6349/2009 :

"TERCERO.- 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 220.147.200 pesetas que se suscribió mediante la aportación no dineraria de 1.728 acciones de la sociedad ADICASA, que representaban el 47,73% de su capital. 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."

Es claro que la personalidad jurídica es adquirida por las sociedades limitadas en el momento de su inscripción registral, retrotrayéndose sus efectos a la fecha del asiento de presentación, como establece el artículo 55 del Real Decreto 1784/1996 :

"1. Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación."

Y esta doctrina ha sido reiterada por el Tribunal Supremo en todos los casos de constitución y extinción de sociedades de capital.

Lo expuesto hasta ahora no contradice lo ordenado en los artículos 4 y 19 de la Ley 61/1978 , ni en el artículo 12 de la Ley 44/1978, ni en el 7 de la Ley 43/1995, ni en el 8 de la Ley 35/2006 , citados en la demanda, pues, ciertamente, como se afirma en ella, existen supuestos en que sociedades con plena personalidad jurídica no son sujetos pasivos en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, pero lo que no se establece en las distintas Leyes que han regulado este Impuesto, es el supuesto contrario, que una entidad sin personalidad jurídica tribute en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, que es, precisamente, lo que ahora se discute.

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 Tribunal Supremo, contenida en la sentencia antes citada, al señalar 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"

Desde esta perspectiva han de ser interpretados los artículos 116 del Código de Comercio , 11.1 de la LSRL y 15 de la LSA .

El asiento de presentación que hemos de considerar para establecer los efectos retroactivos de la inscripción registral es el de 5 de junio de 2007, 1041 del Diario 151, pues el anterior resultó anulado como consecuencia de la calificación de defectuosa de la escritura realizada por la Sra. Registradora Mercantil. Los vicios de legalidad que la recurrente atribuye a la calificación registral, pudieron y debieron hacerse valer por las vías legales de impugnación, pero, lo que la recurrente no puede pretender, es que esta Sala deje sin efectos los actos del Registro Mercantil no revocados, fuera de los cauces legales establecidos para su impugnación. Debemos partir de lo ocurrido en el Registro Mercantil de Cádiz, para determinar el momento de la adquisición de la personalidad jurídica, ateniéndonos a lo allí resuelto mientras no conste, y no nos consta, su anulación o revocación por los procedimientos legales.

Debemos concluir que en el ejercicio de 2006 la actora carecía de personalidad jurídica y, por ello, no era sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero.

La segunda cuestión que debe ser examinada, es la relativa a la devolución de la cantidad retenida e ingresada por cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Acierta el TEAC cuando afirma que tal cantidad ha de atribuirse a los socios por imperativo del artículo 6 del Real Decreto Legislativo 4/2004 :

"1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.^a del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

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 tributarán por el Impuesto sobre Sociedades."

El artículo 35.4 de la Ley 58/2003 , establece:

"4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición."

Estos preceptos no regulan las sociedades irregulares, sino las entidades carentes de personalidad jurídica, que era el caso de la actora en el ejercicio de 2006. Es por ello de aplicación el artículo 6 del TRLSI.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

Cuarto.

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Recanto Inversiones 2006 S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Aníbal Bordallo Huidobro, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 5 de septiembre de 2013 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.