

Imputación temporal de las variaciones patrimoniales generadas para los socios y la sociedad tras la disolución de ésta: escritura de disolución y liquidación frente a inscripción registral

Analizamos en este documento los criterios de imputación temporal de las variaciones patrimoniales generadas para la sociedad y los socios —tanto personas físicas como jurídicas— tras la disolución y liquidación de la entidad, determinando la relevancia que a esos efectos puede tener la fecha en que es adoptado el acuerdo por la junta general, el día en que se formaliza tal acuerdo en escritura pública y el momento en el que tiene lugar la inscripción de la extinción de la entidad en el Registro Mercantil.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. El criterio de la Audiencia Nacional

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 30 de octubre del 2025 (rec. núm. 953/ /2020) ha abordado, entre otras cuestiones, cuál es momento al que debe atenderse a efectos de afrontar las consecuencias fiscales que se derivan para una sociedad tras su disolución y liquidación.

En el caso analizado por el tribunal, la Junta General Extraordinaria y Universal de accionistas acordó el 31 de diciembre

del 2006 su disolución y liquidación así como la adjudicación a los socios personas físicas de los bienes de la sociedad en proporción con su participación en ella, acuerdo que se recogió en escritura pública de 12 de diciembre del 2007 adjudicándose los bienes a los socios y siendo el 7 de abril del 2008 cuando se inscribió en el Registro Mercantil la extinción de la persona jurídica.

Pues bien, en ese contexto, la Administración tributaria inició en el 2012 un

procedimiento de inspección sobre el impuesto de sociedades del ejercicio 2007; la parte recurrente discrepó de la liquidación y sanción impuestas. Y ello, entre otros motivos, porque en su opinión el ejercicio en que la sociedad debió tributar por las rentas derivadas de su disolución y liquidación era, o bien el del 2006 —cuando se adoptó el acuerdo de disolución y liquidación—, o bien el ejercicio 2008 —en el que se inscribió en el Registro Mercantil la escritura de disolución y liquidación de la sociedad—.

Pues bien, la Audiencia Nacional, en lo que respecta a esta cuestión, respalda la posición de la Administración concretando dos aspectos:

En primer lugar, señala que, hasta la inscripción registral de la extinción y disolución de la entidad —el 7 de abril del 2008 en ese caso—, ésta continúa existiendo jurídicamente, teniendo que cumplir con sus obligaciones fiscales y siendo en esa fecha cuando concluye su último ejercicio impositivo. A esos efectos, recordando su criterio vertido en la Sentencia de 18 de marzo del 2010 (rec. núm. 31/2007), la Audiencia Nacional señala que la adopción del acuerdo social no es el momento que determina el efecto fiscal de conclusión del periodo impositivo, momento que la normativa del impuesto sobre sociedades relega a «cuando la entidad se extinga», expresión que debe entenderse coincidente con «la fecha de inscripción registral».

Sentado lo anterior, la Audiencia Nacional concreta cuándo ha de tributar la sociedad por la renta generada como consecuencia de la operación de disolución y

liquidación y determina que ello procederá en el ejercicio en el que se haya formalizado la escritura de disolución y liquidación de la entidad, ya que es en ese momento cuando se genera la renta por la que se devenga el impuesto. Pues bien, teniendo en cuenta que esa escritura se formalizó en el 2007, ése será el ejercicio que ha de regularizarse, tal y como había entendido la Administración.

2. Consecuencias para los socios personas físicas

En este caso, la Audiencia Nacional ha analizado las consecuencias que la disolución y liquidación de la entidad tiene sobre las obligaciones fiscales de ésta. Sin embargo, han de tenerse en cuenta también aquellas que se derivarán para los socios (en este caso, personas físicas), cuestión no abordada específicamente en el fallo comentado. En particular, habrá de determinarse si la alteración patrimonial que se generará para los socios como consecuencia de la adjudicación de su cuota de liquidación debe imputarse en el periodo impositivo en el que se adopte el acuerdo, en el que se otorgue escritura pública de éste o, por último, en el que se inscriba su disolución en el Registro Mercantil.

A esta cuestión se refirió el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 22 de septiembre del 2021 (rec. núm. 1186/2020), reiterando el criterio de resoluciones anteriores.

En ella descartó, en primer lugar, que el mero acuerdo de la Junta Universal de disolución de la entidad genere, por sí mismo, disposición alguna del patrimonio

societario. A esos efectos, señala el tribunal, el propio legislador estatal ha distinguido entre el aspecto contractual (contrato de sociedad) y el aspecto patrimonial (personalidad jurídica) y, por ello, el mero acuerdo de disolución genera la finalización del contrato de sociedad, pero no la extinción de su personalidad jurídica, esto es, de su patrimonio separado —art. 371.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital—.

Por tanto, el Tribunal Central redujo la cuestión a determinar si la alteración de patrimonio se produce cuando se eleva a público el acuerdo o cuando se produce la presentación de la escritura en el Registro Mercantil.

Pues bien, con apoyo en resoluciones previas, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en sentencias de la Audiencia Nacional —como la Sentencia de 19 de junio del 2017 (rec. núm.392/2015)—, el Tribunal Central concluye que es «con el otorgamiento de la escritura pública cuando se produce la transmisión del dominio —en este caso de un inmueble— siempre que se respete la teoría del título y el modo que rige en el derecho español».

Establece así como criterio el tribunal que «la imputación temporal de la renta generada por la transmisión de inmuebles, indiscutiblemente, girará fiscalmente en torno al momento en que civilmente se pueda entender producida tal transmisión de la propiedad del bien; cuestión que, en ningún modo, está condicionada a la inscripción en el Registro Mercantil de la extinción de la persona jurídica. La imputación procederá en el ejercicio en el que se otorga la escritura pública, ya que

es con dicha escritura cuando se produce la adquisición por los socios y, por ende, la transmisión por la sociedad a los mismos de los bienes».

Dicho criterio, que —entendemos— se extiende a todos los elementos patrimoniales que un socio pueda percibir fruto de su cuota de liquidación social, permite afirmar, de lo analizado hasta ahora, que, tanto para la sociedad que se extingue como para sus socios personas físicas, el ejercicio impositivo al que ha de atenderse para imputar las variaciones patrimoniales que se deriven de la operación de disolución y liquidación será aquél en el que se escribure el acuerdo que en tal sentido haya adoptado previamente la junta.

3. Posibles efectos de la rescisión o modificación de la escritura de disolución

No obstante todo lo anterior, cabe plantear cuáles serían las consecuencias fiscales que podrían generarse en el caso de que la entidad, teniendo en cuenta que jurídicamente sigue existiendo hasta la inscripción registral de su disolución, escriburese en un ejercicio posterior un nuevo acuerdo en el que se revocase o modificase el acuerdo anterior de disolución.

En ese escenario de revocación o, en su caso, de modificación que redujese la cuota de liquidación de los socios, cabe pensar en la devolución de la totalidad de lo percibido —o, en su caso, del exceso— y en la consiguiente regularización de la situación fiscal del socio y la sociedad en ese ejercicio previo.

Si, por el contrario, la modificación del acuerdo fuese unida a un aumento de la

cuota de liquidación social a recibir por el socio y éste optase por no devolver lo recibido en el ejercicio previo con la regularización correspondiente, optando en su lugar por considerar que dicha cantidad fue un anticipo a cuenta de su cuota de liquidación definitiva, habrá de tenerse en cuenta el criterio de la Dirección General de Tributos plasmado en su consulta vinculante V2460-24, de 5 de diciembre. En ella, el centro directivo califica de rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base del ahorro las rentas que un socio puede obtener «a cuenta de una futura liquidación de la sociedad».

4. Consecuencias para los socios personas jurídicas

Las consecuencias que se derivan de la disolución y liquidación de una entidad para los socios personas físicas podrían trasladarse a los socios personas jurídicas, debiendo así atenderse al ejercicio en el que se escribire el acuerdo de disolución y liquidación para determinar los efectos tributarios derivados de la cuota de liquidación percibida.

Ahora bien, eso será así salvo en un caso concreto para el que el legislador ha establecido una consecuencia fiscal específica y diferente a la señalada anteriormente.

Nos referimos al supuesto de entidades socias que cumplan los requisitos para aplicar el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y que obtengan una renta negativa como consecuencia de la

extinción y liquidación de la entidad participada. En ese caso, habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 8 de dicho precepto, donde se establece que «serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas *en caso de extinción de la entidad participada*, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración».

En este caso, tal y como ha señalado la Dirección General de Tributos, entre otras, en su consulta vinculante V1181-24, de 23 de mayo, conforme al citado artículo 21.8, si la disolución y liquidación de la entidad participada no tiene la consideración de operación de reestructuración a los efectos de lo dispuesto en dicho precepto, «la renta negativa que pudiera originarse por ese motivo sólo será fiscalmente deducible en la base imponible de la socia en el periodo impositivo en el que tenga lugar la extinción de la participada», extinción que se producirá, tal y como aclara expresamente el centro directivo, «en la fecha en que la escritura pública de extinción se inscribe en el Registro Mercantil (fecha del asiento de presentación)».

Por tanto, en este caso específico, operará esta última fecha, y no la de la escritura pública del acuerdo de disolución y liquidación que, sin embargo, entendemos que sí operaría como referencia si la renta derivada para las entidades socias en el contexto indicado fuese positiva, ya que en ese caso no existe ninguna previsión legal que conduzca a defender lo contrario.