

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LAS
OPERACIONES SOCIETARIAS DEL IMPUESTO SOBRE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES.**

Sonia Mauricio Subirana

*Profesora Titular de Derecho Financiero
y Tributario.*

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Miembro de la AEDAF.

SUMARIO

- 1. CONSIDERACIONES PREVIAS.**
- 2. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE
CONSTITUCIÓN Y ASIMILADAS.**
- 3. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE
MODIFICACIÓN Y FUSIÓN.**
- 4. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE
DISOLUCIÓN Y EXTINCIÓN.**
- 5. CONCLUSIONES.**
- 6. BIBLIOGRAFÍA.**

E S T U D I O S

I. CONSIDERACIONES PREVIAS.

El objeto de este artículo se centra en delimitar los supuestos de responsabilidad tributaria en las operaciones societarias que se tipifican en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

Para ello, se parte de la conceptualización del responsable como garante personal. Es decir, auténtico deudor, obligado al pago, que se sitúa junto al sujeto pasivo, y que al serle notificado el acto administrativo de declaración de responsabilidad va a tener los mismos derechos que el deudor principal. El responsable no realiza el hecho imponible sino otro presupuesto conexo que puede ser tanto lícito como ilícito, de ello se deriva una posición de accesoriadad respecto a la obligación tributaria principal.

Sin embargo, esta figura continúa manteniendo un perfil impreciso, fundamentalmente en los supuestos configurados en la legislación especial. Por ello, se hace imprescindible matizar aún más por el legislador el nexo que debe existir entre la conducta del responsable y la relación jurídico tributaria principal. Es decir, para entender su fundamentación es necesario determinar que relación existe entre el presupuesto de hecho conexo de la responsabilidad y el hecho imponible⁽¹⁾.

Por otro lado, metodológicamente, se diferencian en este trabajo fases o ciclos en la vida de las empresas, como se ha sistematizado por la doctrina española⁽²⁾ e italiana⁽³⁾ para analizar la mencionada responsabilidad tributaria en los actos iniciales, en el desarrollo de sus actividades y en los actos finales de la empresa. En concreto, este estudio gira sobre la

¹Vid. Lago Montero, J.M. (La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Marcial Pons, 1998, pág. 83 y 84) cuando afirma: «La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aún a título de garantía o responsabilidad. El principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos veda cualquier atribución de responsabilidad tributaria sin fundamento constitucional».

²Vid. Amorós Rica, N. «Responsabilidades tributarias», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 86, 1970, pág. 11 y ss. Martín Oviedo, J.M. Fiscalidad de las empresas, Civitas, 1997, pág. 23 y ss.

³Vid. Di Pietro, A. «La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria», Trattato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'Economia, Vol. XIX, Cedam, Padua, 1994; Ingrosso, M. «Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (art. 51 e 115 del Tuir n. 917/1986)» en Riv.dir. trib., I, 1993, pág. 49 ss; Tinelli, Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali, Giuffrè, Milán, 1991; Stevenato, D. Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Diritto tributario ragionato, Cedam, Padua, 1994, pág. 4 y ss; Galgano, F. «L'imputazione dell'attività d'impresa», en Trattato di diritto commerciale, vol. II, Padua, 1978, pág. 124-127.

Senir Mauricio Subirana

incidencia tributaria de la actividad de la sociedad anónima, como tipo social más importante desde el punto de vista tanto económico como jurídico⁽⁴⁾.

También se hace necesario precisar que la normativa tributaria se muestra incapaz de dar siempre respuesta a las múltiples cuestiones que se suscitan en el ámbito empresarial, por lo que no se puede prescindir de la normativa mercantil para adecuar sus conceptos a la realidad intrínseca de la empresa⁽⁵⁾. De todas formas, la adopción de una perspectiva de análisis común con el Derecho mercantil no obsta para que exista un «particularismo» de la materia impositiva, basado en que las soluciones que se adoptan deben respetar la línea de fondo que inspira la disciplina del tributo, con un modelo normativo que atribuye relevancia preponderante al perfil objetivo de dicha actividad⁽⁶⁾.

2. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE CONSTITUCIÓN Y ASIMILADAS.

La doctrina tributaria⁽⁷⁾ ha considerado que determinar el inicio de la empresa significa establecer el momento a partir del cual deben encontrar aplicación las disposiciones tributarias que presupongan la existencia de una empresa. Así, la alusión al concepto de «inicio fiscal de la empresa» asume en dicho contexto un doble valor; por un lado, se refiere a la especificidad de la noción de empresa desde el punto de vista del Derecho Financiero. Y, por otro, alude a la peculiaridad de su duración fiscal, dotada de reglas intrínsecas que no son necesariamente coincidentes con la vida «mercantil» de la misma.

⁴Vid. Ruiz de Velasco, A. (Manual de Derecho Mercantil, Deusto, 1996, pág. 244 y ss.) cuando señala la importancia práctica de la sociedad anónima, en el sistema de economía del mercado, nos obliga a plantearse el concepto de esta institución: «Se trata, en primer lugar, de una sociedad capitalista, lo que significa que el capital es el elemento fundamental de este tipo social, hasta tal punto que todas las relaciones entre los socios, y entre éstos y la sociedad se miden en relación al mismo, importando muy poco, quien sea su titular (...). En segundo lugar, el capital debe estar dividido en acciones, es decir, debe estar formado por partes alícuotas incorporadas a un título-valor, transmisible, y al que se incorporan los derechos del socio. En tercer lugar, los socios no responden, en absoluto, por las deudas sociales, siendo solamente el patrimonio de ésta quien hace frente a las deudas de la entidad (...). En cuarto lugar, la sociedad funciona a través de administradores, encargados por los socios de rentabilizar sus capitales. Se pretende con ella realizar una inversión y no llevar a cabo un trabajo o actividad de modo personal. Es pues una sociedad de inversión».

⁵Vid. Navarro Alcázar, J.V. «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles», Tribuna Fiscal, núm. 75, 1997, pág. 80 y ss.

⁶Vid. Stevenato, D. cit., pág. 10.

⁷Vid. la doctrina italiana que ha estudiado dichas cuestiones: Tesauro. Istituzioni di diritto tributario, vol.II, Utet, Turín, 1996, pág. 34-38; Russo, P. Lezioni di diritto tributario, vol. II, Giuffrè, Milán, 1995, pág. 99-100; Stevenato, D. «inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario», cit., pág. 4 y ss; Galgano, F. «L'imputazione dell'attività d'impresa», cit., pág. 124-127.

E S T U D I O S

La empresa social existe, como señala Martín Oviedo⁽⁸⁾, cualquiera que sea la forma que revista tan sólo a partir de un acto formal de creación o constitución, documentado en una escritura pública. Por tanto, no es lo mismo su constitución, como acto formal de creación, y el comienzo de sus actividades u operaciones. En concreto, la constitución de la sociedad entraña la creación de una organización a la que se asigna una personalidad jurídica, que deriva de un contrato plurilateral. Esta organización da lugar a la personalidad jurídica de la sociedad, que se escinde de manera clara de los socios⁽⁹⁾. Así, una de las formalidades para la constitución de la sociedad es el otorgamiento de la escritura pública que recoge el mencionado contrato fundacional⁽¹⁰⁾. En este sentido, lo que cuenta para el legislador tributario, no es que exista un sujeto «empresario», sino que sea configurable la formalización de un acto jurídico de constitución social⁽¹¹⁾.

La Ley General Tributaria (en adelante, LGT) no regula expresamente la responsabilidad tributaria en los actos de iniciación de la actividad empresarial, aunque la responsabilidad de los administradores del artículo 40 parece extenderse a esta primera fase de forma indirecta. Es en el ITPAJD, en su modalidad de operaciones societarias, en el único tributo en que aparecen configurados directamente supuestos de responsabilidad que afectan a la constitución de la empresa. En concreto, el artículo 24 del Texto Refundido de la Ley⁽¹²⁾, (en adelante, TR) señala:

“Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución de sociedades, los promotores o administradores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes”.

En este sentido, el hecho imponible del ITPAJD se configura por la constitución, fusión o escisión de la sociedad, es decir, el primer acto de la vida social que está sometido a gravamen (art. 19.1 del TR). Respecto a la fusión de sociedades, la que configura el hecho imponible en esta fase es la fusión por incorporación que tiene lugar cuando dos o más socie-

⁸Vid. Martín Oviedo, J.M. Fiscalidad de las empresas, cit., pág. 23.

⁹Vid. Sánchez Calero, F. Instituciones de Derecho Mercantil, Editorial Revista de Derecho Privado, 1995, pág. 323.

¹⁰Vid. Ley de Sociedades Anónimas de 23 de marzo de 1995. Artículo 7.1. La Sociedad se constituirá mediante escritura pública, que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá la Sociedad Anónima su personalidad jurídica. Los pactos que se mantengan reservados entre los socios no serán oponibles a la sociedad.

¹¹Vid. Fantozzi, A. «Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito d'impresa, en Riforma tributaria e diritto commerciale. Le fattispecie (atti del Convegno di Macerata 12-13 novembre 1976)», Milán, 1978, pág. 414.

¹²Vid. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, desarrollada por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPAJD.

Sonia Mauricio Subirana

dades existentes se unen constituyendo al efecto una nueva sociedad⁽¹³⁾.

En relación a la escisión de sociedades, existen dos clases: total y parcial. En este apartado incluimos la primera, caracterizada por la extinción de la sociedad que se escinde y la transmisión de su patrimonio en bloque a dos o más entidades de nueva creación⁽¹⁴⁾. La escisión parcial no se trata en este epígrafe porque no se asimila a la constitución ya que subsiste la sociedad que se escinde, aunque se segrega en varias partes su patrimonio y se traspa en bloque a las sociedades beneficiarias.

A partir de estos presupuestos, se hace fundamental determinar qué es lo que la ley grava: el simple desplazamiento patrimonial, la constitución de la sociedad o ambos, en una concepción intermedia, para con posterioridad delimitar de forma accesoria la responsabilidad de promotores y administradores.

Tradicionalmente, la sujeción al impuesto derivaba del hecho de presuponer la constitución de toda sociedad con la realización de determinadas aportaciones legales⁽¹⁵⁾. Tras la reforma introducida por la Ley 32/1980, de 21 de diciembre, se sigue la concepción formalista, es decir, el gravamen deja de proyectarse sobre el desplazamiento patrimonial para recaer sobre el acto o la operación social de constitución en sí misma⁽¹⁶⁾. Por tanto, para que

¹³Vid. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley. Artículo 21. A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de fusión y escisión las definidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

Vid. Iranzo, F. «Adaptación del régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canjes de valores a la directiva comunitaria de 23 de julio de 1990», Carta Tributaria, 15 de marzo de 1992, núm. 155.

¹⁴Vid. Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 21. A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de escisión las definidas en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2 de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.

¹⁵Vid. TR del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 6 de abril de 1967.

¹⁶Vid. Pérez Royo, F. (en Curso de Derecho Tributario, parte especial, Marcial Pons, 1998, pág. 450) al referirse al hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en la modalidad de operaciones societarias, señala que es la constitución de la sociedad. «No obstante, dentro de la simplicidad de esta definición puede plantearse el siguiente problema: ¿qué es lo que la ley somete a gravamen? ¿el acuerdo entre los contratantes, el contrato de sociedad o el nacimiento del ente social, provisto de su propia personalidad?. (...) Para resolver la cuestión es necesario referirse a la regulación del devengo que, según el artículo 52 TR se entenderá producido el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen, es decir, el día en que se otorgue la escritura pública (art. 65 Rgto.). El legislador parece quedarse a mitad de camino entre las dos opciones antes indicadas. No obstante, hay que señalar que esta conformación del devengo obedece, al igual que en otros puntos de ITPAJD, a razones prácticas. Como se deduce del resto de la normativa, lo que el legislador ha querido gravar es la constitución del ente social».

Vid. García Añoveros y VVAA. Manual del Sistema tributario español. Civitas, Madrid, 1998, pág. 474.

Vid. De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico, Aranzadi, 1995, pág. 171 y ss.

E S T U D I O S

nazca la responsabilidad de promotores y administradores se precisa la formalización del acto de constitución social.

En segundo lugar, el responsable se sitúa junto al sujeto pasivo por lo que es necesario precisar la condición del primero. Así, el artículo 23.1 del TR afirma: «estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas en contrario: a) en la constitución, (...) fusión y escisión, la sociedad». Con la redacción de este precepto, podrían derivarse problemas en los supuestos de fusión debido a que no señala el TR qué sociedad de las intervinientes será sujeto pasivo. A mi juicio, parece evidente que lo será la sociedad beneficiaria, es decir, la nueva sociedad creada como receptora del patrimonio transmitido. Por tanto, se deben adoptar los mismos criterios al determinar los supuestos de responsabilidad. Serán responsables tributarios los promotores y administradores de la sociedad beneficiaria, y no los de la sociedad absorbente. A su vez, en la escisión será sujeto pasivo la nueva sociedad creada, y obviamente los responsables tributarios serán los promotores y administradores de esta nueva sociedad.

A su vez, el promotor o administrador responde por la totalidad de la deuda también en los casos en que se haya hecho cargo de una parte de las aportaciones⁽¹⁷⁾, ya que estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria que encuentra encaje en el artículo 37 de la LGT y no se trata de un supuesto de responsabilidad por afección de bienes⁽¹⁸⁾.

En concreto, se establecen dos requisitos por el artículo 24 del TR para que nazca la responsabilidad, como presupuesto conexo al hecho imponible. El primero consiste en que el promotor o administrador tiene que intervenir en el acto jurídico sujeto al impuesto. El segundo se basa en que debe hacerse cargo del capital aportado o de la entrega de los bienes. Este último requisito se expresa en la ley de una manera ambigua ya que si lo trasladamos a los actos constitutivos, no se entiende a qué se refiere el legislador en relación a que el administrador se haga cargo del capital o de los bienes. Es decir, si ponemos en conexión el mencionado requisito con el desplazamiento patrimonial, se hace necesario el acto traslativo para que se constituya el presupuesto de la responsabilidad. No obstante, la puesta en común de dinero, bienes o industria que da lugar a su adquisición por un ente ajeno se hace más evidente en el desarrollo de la actividad empresarial que en estos primeros actos.

¹⁷Vid. Acosta España, R. «Comentarios al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Operaciones societarias» en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Narciso Amorós Rica, Tomo VII, Edersa, 1991, pág. 875 y ss.

¹⁸Vid. Mazorra Manrique de Lara, S. (Los responsables tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 70) cuando señala que el adquirente no responde con todo su patrimonio, como es el caso del responsable tributario, sino únicamente con los bienes afectos. «Consecuentemente con lo anterior, el tercero adquirente de los bienes no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal, pero tampoco es sujeto pasivo de una obligación tributaria accesoria y de garantía de la principal; dicho en otras palabras, no es responsable del tributo, se trata simplemente de un supuesto de garantía real».

Sonia Mauricio Subitana

Lo mismo ocurre en los casos en que el acto traslativo es de sentido inverso, en estos supuestos se producirá una adquisición por parte de los socios de bienes de la sociedad y será sujeto pasivo el socio, como se analiza en la reducción de capital social y en la disolución de la sociedad. Lege ferenda deberían aclararse estos requisitos tan ambiguos de forma que fuesen más acordes con la realidad económica, por un lado, y de otra con la jurídica, ligadas a las funciones mercantiles de dicha figuras.

En último lugar, la responsabilidad de los actos de constitución se fundamenta sobre presupuesto lícito, con una evidente finalidad de garantía. En este sentido, no coincido con las afirmaciones De Pablo⁽¹⁹⁾, cuando apunta que sólo se podrá declarar responsables a los sujetos mencionados por el artículo 24 cuando «el incumplimiento de la obligación tributaria se haya producido concurriendo, por lo menos, negligencia del responsable».

A mi juicio, ello supondría extralimitar el tenor legal (art. 24 del TR) por el que se configura una responsabilidad derivada de presupuesto lícito. Si el presupuesto fuese ilícito el legislador debía haberlo mencionado expresamente como sucede, por ejemplo, en el artículo 40.1 de la LGT. Extremo que no se contempla en el mencionado precepto. Como apunta Zornoza Pérez⁽²⁰⁾, el principio de tipicidad, reconocido como una de las manifestaciones del derecho fundamental consagrado en el artículo 25.1 de la CE, no puede entenderse cubierto con la mera existencia de una ley previa a la acción u omisión de que se trate, sino que exige que su descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinada qué conducta es sancionable.

Sin embargo, sí debería modificarse el presupuesto de la responsabilidad porque parece más coherente la exigencia de «mala fe o negligencia grave» de promotores o administradores, o cuanto menos, simple negligencia para configurarlos como responsables tributarios subsidiarios. De esta manera, la legislación tributaria, sería también más armónica con la regulación de dicha figura en el ámbito mercantil⁽²¹⁾, donde es necesario que los administradores respondan frente a la sociedad del daño causado por «malicia, abuso de facultades o negligencia grave», y en cualquier caso están exentos de responsabilidad los administradores que hayan salvado su voto en los acuerdos que hubiesen causado daño.

a) La responsabilidad del promotor.

El artículo 24 del TR señala también a los promotores como responsables subsidiarios

¹⁹Vid. De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre Operaciones Societarias. Análisis de su régimen jurídico, cit., pág. 197.

²⁰Vid. Zornoza Pérez, J.J. El sistema de infracciones y sanciones tributarias, Civitas, 1992, pág. 85 y ss.

²¹Vid. Código de Comercio. Artículo 79. Los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado comerciante y de un representante leal, y responderán frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores del daño causado por malicia, abuso de facultades o negligencia grave. En cualquier caso estarán exentos de responsabilidad los administradores que hayan salvado su voto en los acuerdos que hubieren causado daño.

E S T U D I O S

cuando intervienen en el acto jurídico sujeto al impuesto (en este caso, constitución) siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado.

De acuerdo con la legislación mercantil⁽²²⁾, se entiende por promotores a las personas que redactan el programa de fundación. Los promotores intervienen en los casos de fundación sucesiva, no en la fundación simultánea que se encomienda a los fundadores. Como señala Ruiz de Velasco⁽²³⁾, la fundación sucesiva es un proceso más acorde con la función económica de la sociedad anónima, sobre todo, cuando hay que reunir grandes cantidades de capital de muchas personas diferentes. En todo caso este proceso de fundación es obligatorio siempre que se haga una promoción pública, para la suscripción de las acciones, por medio de la publicidad o a través de intermediarios financieros.

Los promotores responderán solidariamente frente a la sociedad y frente a terceros de la realidad y exactitud de las listas de suscripción que han de presentar a la Junta constituyente; de los desembolsos iniciales exigidos en el programa de fundación y de su adecuada inversión; de la veracidad de las declaraciones contenidas en dicho programa y en el folleto informativo, y de la realidad y la efectiva entrega a la sociedad de las aportaciones no dinerarias⁽²⁴⁾. En concreto, los promotores se hacen cargo de las aportaciones de los socios con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública de constitución para realizar, con posterioridad, los mencionados desembolsos y la efectiva entrega de las aportaciones no dinerarias. En este sentido, el artículo 24 del TR conecta al hecho imponible (constitución de la sociedad), la intervención en el acto y las aportaciones a la Sociedad, como presupuesto básico para que nazca la responsabilidad⁽²⁵⁾.

²²Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y actualizado por Ley de 23 de marzo de 1995. Artículos 20 y 21.

²³Vid. Ruiz de Velasco, A. Manual de Derecho Mercantil, Deusto, 1996, pág. 253 y ss.

²⁴Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y actualizado por Ley de 23 de marzo de 1995. Artículo 31 y 32. Artículo 31. Obligaciones anteriores a la inscripción.-1. Los promotores responderán solidariamente de las obligaciones asumidas frente a terceros con la finalidad de constituir la Sociedad.

2. Una vez inscrita, la Sociedad asumirá las obligaciones contraídas legítimamente por los promotores y les reembolsará de los gastos realizados, siempre que su gestión haya sido aprobada por la Junta constituyente o que los gastos hayan sido necesarios.

3. Los promotores no podrán exigir estas responsabilidades de los simples suscriptores, a menos que éstos hayan incurrido en dolo o culpa.

²⁵Vid. Acosta España, R. (cit, pág. 877) cuando señala: «De acuerdo con la Ley de 22 de diciembre de 1989, en el caso de fundación sucesiva, el desembolso previo de un 25 por 100, al menos, de cada una de las acciones, que deberá depositarse a nombre de la Sociedad en la entidad o Entidades de crédito que al efecto se designen. En cuanto a las aportaciones no dinerarias, en caso de haberlas, se efectuarán en la forma prevista en el programa (art. 22). Se prevé una especie de afección de los importes desembolsados para unos determinados gastos, y entre ellos los fiscales, ya que dichas aportaciones son indisponibles hasta la inscripción en el Registro Mercantil. La obligación para solicitar o practicar la liquidación y hacer el pago de los impuestos corresponde, según la Ley, a los otorgantes de la escritura designados en la Junta constituyente (art. 29 y siguientes de la Ley citada). De acuerdo, pues, con dichas disposiciones, no parece que entre las actividades de los promotores se incluya la recepción de las aportaciones, que se depositan a nombre de la sociedad, sin necesidad de intervención de los promotores. Sin embargo, entre las responsabilidades que el artículo 32 establece, se encuentra la relativa a la realidad de los desembolsos iniciales exigidos en el programa de fundación y de su adecuada inversión. Parece que esa imputación de responsabilidad frente a la sociedad y frente a terceros significa que se da el requisito establecido por la Ley fiscal: los promotores se hacen cargo del importe de los desembolsos».

Sonia Mauricio Subirana

Ahora bien, en ningún caso se deben equiparar los fundadores⁽²⁶⁾ con los promotores porque supondría una interpretación analógica de la ley que es la que ha realizado de forma errónea, a mi juicio, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁽²⁷⁾. Los fundadores no aparecen tipificados en el artículo 24 del TR y no cabe, siguiendo a Acosta España⁽²⁸⁾ ampliar los supuestos, más allá de su configuración legal. No obstante, si es razonable que se tipifique la responsabilidad de los fundadores ya que sus funciones se equiparan a las de los promotores en la fundación simultánea.

b) La responsabilidad de los administradores.

Para determinar la responsabilidad subsidiaria de dicha figura, es requisito ineludible precisar en qué consisten efectivamente las funciones del administrador de la sociedad. De acuerdo con lo establecido en la legislación mercantil, que funciona como derecho supletorio, es necesaria la existencia de un vínculo legal de forma que halla una designación para el cargo y la correlativa aceptación del mismo⁽²⁹⁾ porque si no se ha procedido a su aceptación, es indudable que no se cumplen los requisitos necesarios⁽³⁰⁾, que funcionan como derecho supletorio.

²⁶Vid. De Pablo Varona, C. (El Impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico, cit., pág. 198 y ss.) cuando señala que los fundadores concurren en la fundación simultánea asumiendo las acciones de la sociedad en el otorgamiento de la escritura social y están facultados legalmente para la presentación de la escritura de constitución en los registros oportunos, así como para solicitar o practicar la liquidación y pago de los impuestos y gastos correspondientes.

²⁷Vid. STS de 23 de diciembre de 1991 (Aranz. 326). Fundamentos de Derecho Quinto: «Parte el apelante de que la Sociedad «Inemisa» se constituyó mediante un acto de fundación simultánea, no sucesiva, por lo que al no ser los tres fundadores promotores, no les alcanza la responsabilidad por las deudas sociales, que el artículo 68 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 6-4-1967 (RCL 1967, 933, 1400 y NDL 16194) establece para los «promotores, directores, gerentes, administradores, gestores o liquidadores» de las sociedades. Pero este argumento es fácilmente rechazable: como razona la sentencia apelada, el artículo 13 de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, los fundadores de la Sociedad anónima responden solidariamente frente a ella y frente a terceros, de la aportación de la cuarta parte del capital suscrito,...de la inversión de los fondos destinados al pago de los gastos de constitución y de cuantas declaraciones hagan en la escritura fundacional. Este precepto debe de ponerse en relación con el artículo 68 del Texto Refundido del Impuesto, que proclama esa responsabilidad en la constitución de sociedades de los promotores, directores, gerentes, administradores o liquidadores de las sociedades que hayan intervenido en el acto o negocio jurídico sujeto al Impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital. El apelante, fue una de las tres personas que comparecieron ante Notario público, en el acto de constitución de la Sociedad, y en el mismo acto, y en Junta General Universal, fue designado Consejero del primer Consejo de Administración de la Sociedad y seguidamente. Vicepresidente de dicho Consejo, sin que puedan hacerse mayores precisiones, por faltar en la copia de la escritura de constitución los Estatutos de la sociedad».

Sexto. «Existe, por lo tanto, un negocio jurídico sujeto al Impuesto, que es la constitución de una Sociedad Anónima, con un capital de 600.000.000 de pesetas; existen unos fundadores que además, son gestores de la Sociedad, existe una declaración de la aportación a la Caja social, de 150.000.000 de pesetas, y existe la realidad de la inscripción de esta Sociedad en el Registro Mercantil, de lo cual deriva la responsabilidad solidaria de los fundadores, respecto de los gastos de constitución de la Sociedad, entre los que deben incluirse las deudas fiscales, tanto por lo que dispone el artículo 13 de la Ley de Sociedades Anónimas como por aplicación de lo que dispone el artículo sesenta y ocho del Texto Refundido del Impuesto».

²⁸Vid. Acosta España, R. cit., pág. 870.

²⁹Vid. Neila Neila, J.M. La responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital (mercantil, civil, penal, administrativa), Edersa, 1995, pág. 1189.

E S T U D I O S

En segundo lugar, el administrador es un «órgano social» que tiene encomendadas todas las funciones de gestión y representación de la sociedad⁽³¹⁾. En concreto, la jurisprudencia⁽³²⁾ y las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central⁽³³⁾ afirman que la condición de administrador es un supuesto fáctico exigido para la concurrencia de responsabilidad, y ésta no viene dada sólo por la denominación sino también por el contenido

³⁰Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, actualizado por Ley de 23 de marzo de 1995 (art. 123 y ss.), La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (art. 57 y ss.) y el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (artículo 124).

³¹Vid. Galiano Estevan, J. e Izquierdo Rivas, J. (La responsabilidad tributaria, monografías CISS, 1997, pág. 73) cuando señalan que las funciones de gestión, comprenden todas aquellas facultades precisas para la consecución de los fines sociales.

³²Vid. La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 (Aranz. 3087) que sostiene en un caso de delito fiscal que el mismo era imputable a las personas, que efectivamente ejercían la Administración de la sociedad y tenían atribuidos poderes de decisión. Es decir, «a quienes con la denominación que fuere, lleven la dirección económica de la entidad, y tuvieren atribuidas funciones incluso superiores a las que señalan a los administradores en la Ley de Sociedades Anónimas».

Vid. Sentencia del TSJ de Galicia de 30 septiembre de 1994 (Aranz. 1049). Considerando Tercero: «Hay que distinguir entre las funciones de los administradores como órgano ejecutivo y representativo de la empresa de extraordinaria importancia en orden al giro o tráfico de la misma y la de los interventores que se limitan a la vigilancia, inspección o fiscalización del titular de la empresa para evitar los perjuicios que pudieran dar lugar y que como hemos dicho estaba advirtiéndose a la misma para que cumpliera el compromiso contenido en el Convenio de Inspección de Pagos aprobado por la Junta de Acreedores».

Vid. Sentencia del TSJ de Murcia, de 7 de octubre de 1998 (Aranz. 1548). Fundamento de Derecho Tercero: «El argumento empleado por la parte demandante en segundo lugar como base de su pretensión también resulta irrelevante pues el hecho de que los actores cesaran en su cargo el 23 de marzo de 1992 y de que en esta fecha fuere nombrado administrador único de la sociedad don Diego A.D., no tiene el efecto pretendido por los mismos, al ser el dato importante para que pueda derivarse la responsabilidad en su contra, que ocuparan dichos cargos al devengarse la deuda tributaria dejada de ingresar o al cometerse, en su caso, la presunta infracción tributaria».

³³Vid. Resolución del TEAC de 22 de febrero de 1995 (Aranz. 464). Considerando Tercero: «Que, respecto de la primera de las cuestiones planteadas cual es que el gerente no es administrador, ha de señalarse que tal y como indica el Tribunal Regional, la condición de administrador es un presupuesto fáctico exigido para la concurrencia de la responsabilidad, y ésta no viene dada por la denominación, sino por el contenido y alcance de las funciones a desempeñar».

Vid. Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995 (Aranz. 625). Considerando Séptimo: «Que el primer problema que suscita la aplicación del anteriormente transcrito artículo 40.1 de la Ley General Tributaria es el de concretar quiénes son los administradores de las personas jurídicas. Los administradores son un órgano social no portador de una voluntad ajena sino integrante de la del ente colectivo, distinguiéndose, como recoge la doctrina de la Dirección General de Registro y Notariado, entre otras en Resolución de 4 de marzo de 1985, entre «representación orgánica propia de este tipo de entes y que no tiene la base en una relación de mandato, y los apoderamientos que tienen su origen en una relación contractual de mandato», e identificándose así el administrador como el gestor de la persona jurídica, lo que conlleva poderes decisorios para la actividad social. Partiendo de tal premisa, y teniendo en cuenta que este órgano puede ser unipersonal, componerse por varias personas, con carácter mancomunado o lo que es usual, integrarse por una pluralidad de personas que, en Consejo de Administración, actúen solidariamente, lo que es cierto es que, en los entes sociales aparecen una serie de órganos o personas cuya denominación o calificación como administradores no siempre es clara, aunque en definitiva tal concepto o situación jurídica no va a depender de ello sino del efectivo contenido legal o estatutario de los cometidos de tal cargo, atendiendo a que éstos confieren carácter conformador de la actividad social integrándolos en órganos de la entidad o una condición de representante, de modo que sus actos aparezcan diferenciados de la voluntad social e imputables a ésta».

Sonia Mauricio Subirana

y alcance de las funciones a desempeñar, de manera que es necesario que «efectivamente ejerza la gestión» y «lleve la dirección de la sociedad». Además, en caso de ser el responsable subsidiario el administrador de la persona jurídica las actuaciones anteriores dirigidas contra la sociedad habrán de ser conocidas por aquél⁽³⁴⁾.

No obstante, en el ámbito tributario no se tipifica la figura del administrador de hecho como sí se configura en el Derecho Penal. En concreto, el artículo 290 del nuevo Código Penal hace referencia al sujeto activo del delito con la expresión «los administradores, de hecho o de derecho»⁽³⁵⁾. Tal denominación, como indica Silva Sánchez⁽³⁶⁾, tiene un alcance trascendente al introducir una perspectiva material alejada de todo formalismo.

Por otro lado, los primeros administradores tienen que nombrarse en el acto constitutivo de la sociedad y deberán figurar necesariamente en la escritura fundacional -artículo 8 f) de la LSA. Los administradores quedan, en efecto, investidos, por el nombramiento, de los poderes o facultades que la ley o los estatutos les confieran, sin perjuicio de que sus efectos no se produzcan hasta el momento de la aceptación del cargo⁽³⁷⁾.

En el caso del artículo 24 del TR, para que se realice el supuesto de responsabilidad que tipifica se requiere a su vez que los administradores, al igual que ocurría con los promotores, se hayan hecho cargo del capital aportado y hayan estado en posesión de los bie-

³⁴Vid. Sentencia del TSJ de Murcia de 28 de junio de 1995 (Aranz. 909). Fallamos: «Estimar en parte el recurso interpuesto por «Basilio Gómez Tornero y Cía, SA» y José Ricardo C.G., contra Resolución del TEAR Murcia de 27 de abril de 1994 (Rec. 30/198/1993), que queda anulada por no ser ajustada a derecho. Declaramos la improcedencia de la derivación de responsabilidad, de que se trata en estos autos, respecto de la sanción por infracción simple que se dice en el fundamento jurídico tercero, quedando subsistente respecto de la otra sanción, debiendo reponerse actuaciones para notificar a los responsables subsidiarios los elementos esenciales de la liquidación, conforme se dice en los fundamentos jurídicos expuestos anteriormente, respecto de las diferencias de IRPF e Impuesto de Sociedades ejercicio 1988, siguiendo seguidamente la tramitación que proceda, todo ello por la Dependencia de la Administración Tributaria correspondiente».

³⁵Vid. Código Penal, capítulo XIII, Título XIII, Libro II. Artículo 290. Los administradores, de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearan las cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios, o a un tercero, serán castigados con la pena de prisión de uno a tres años y multa de seis a doce años.

Si se llegare a causar el perjuicio económico se impondrán las penas en su mitad superior.

Artículo 291. Los que, prevaliéndose de su situación mayoritaria en la Junta de accionistas o el órgano de administración de cualquier sociedad constituida o en formación, impusieren acuerdos abusivos, con ánimo de lucro o ajeno, en perjuicio de los demás socios, y sin que reporten beneficios a la misma, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido.

³⁶Vid. Silva Sánchez, J.M. («Els delictes societaris en el nou codi penal», VII Jornaes D' Estudi Catalano-Balears, Asociación Española de Asesores Fiscales, 1996) cuando señala: «en efecto, con él es posible aprehender en términos jurídico-penales los casos del órgano fáctico, o aquéllos en los que una sociedad controla a otra, de modo que quienes ostentan jurídicamente las facultades de decisión en la primera también gozan de ella, de modo fáctico, respecto a la segunda».

³⁷Vid. Art. 125 LSA.

E S T U D I O S

nes⁽³⁸⁾. Expresiones cargadas de ambigüedad si se trasladan a los actos constitutivos de la empresa. En cualquier caso, salvo que los estatutos recorten concretamente la competencia de los administradores, habrá que entender que quedan facultados para realizar todas aquellas actividades u operaciones adecuadas al mejor desarrollo del objeto social, que no estén encomendadas a la junta general⁽³⁹⁾.

No obstante, en la práctica lo cierto es que en el acto constitutivo no se suele incluir entre las funciones del administrador el hacerse cargo del capital aportado por los socios. Aunque dicha responsabilidad se establezca también en el ordenamiento penal⁽⁴⁰⁾, lo frecuente es que la responsabilidad subsidiaria de los administradores se configure con posterioridad a los actos de iniciación de la actividad empresarial.

3. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE MODIFICACIÓN Y FUSIÓN.

En sentido técnico, se entiende por «modificación» de la empresa social toda alteración en su estructura constitutiva que, por exclusión de la transformación, no signifique cambio en la forma o naturaleza de aquélla⁽⁴¹⁾.

En cuanto a la fusión es aquella operación jurídica que afecta a dos o más sociedades y que conduce a la extinción de alguna de ellas o varias y a la integración de sus respectivos socios y patrimonios en una sola sociedad ya preexistente. Es decir, estamos en un supuesto de fusión por absorción y no fusión en una sociedad de nueva creación que ya ha sido analizada en los actos constitutivos de la empresa.

El artículo 24 del TR en relación a las operaciones societarias de modificación y fusión señala:

³⁸Vid. Martínez Lafuente, A. Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Marcial Pons, 1997; Albiñana Quintana, C. Sistema tributario español y comparado, Tecnos, Madrid, 1986; García Añoveros, J., y VVAA. Manual del sistema tributario español, Civitas, 1998; Benítez de Lugo y Guillén, F. «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en las transmisiones onerosas», Crónica Tributaria, núm. 38 y 39, 1981.

³⁹Vid. Uría R. (Derecho Mercantil, cit., pág. 320) que menciona la Resolución de la D.G.R. de 26 de febrero de 1991.

⁴⁰Vid. Código Penal de 1995, artículo 295. Los administradores de hecho o de derecho o los socios de cualquier sociedad constituida o en formación, que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuenta partícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administraren, serán castigados con la pena de prisión de seis meses a cuatro años, o multa del tanto al triplo del beneficio obtenido.

⁴¹Vid. Martín Oviedo, J.M. (cit., pág. 193) cuando señala que las modificaciones sociales en el ámbito mercantil de las sociedades personalistas tienen mayor trascendencia cuando se refieren a los socios o elementos personales, y en las sociedades de capitales cuando hacen mención a elementos funcionales de la sociedad como el objeto, capital, etc

Sonia Mauricio Subirana

"Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en el aumento y reducción de capital social, fusión, (...) aportaciones de los socios para reponer pérdidas (...) los administradores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes"

Por tanto, se debe partir de una labor de desmembramiento de los distintos supuestos que encierra cada una de estas operaciones (aumento de capital, reducción de capital, aportaciones de los socios para reponer pérdidas y fusión) para determinar si existe o no en cada una de ellas incorporación de medios patrimoniales, requisito imprescindible para que nazca la responsabilidad de los administradores.

a) Los responsables en los supuestos de aumento de capital.

El hecho imponible del ITPAJD sujeta el aumento de capital, independientemente de cual sea el contravalor del mismo (art. 19.1.1^º). Dicho contravalor tampoco es tenido en cuenta a la hora de fijar la base imponible o de establecer el tipo de gravamen del tributo. No obstante, se debe matizar que el Reglamento del impuesto⁽⁴²⁾ en el artículo 54.2 añade que no estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por primas de emisión de acciones.

En el aumento de capital estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente la sociedad (art. 23 del TR) y los administradores serán responsables ya que no pueden delegar expresamente a otros sujetos la facultad de gestionar los aumentos de capital de acuerdo con el artículo 141 de la LSA⁽⁴³⁾. Ahora bien, no estamos en este supuesto tampoco ante una responsabilidad culposa de los administradores, como apunta De Pablo Varona⁽⁴⁴⁾, ya que la ley no introduce expresamente ningún elemento intencional del que se deduzca su fundamento ilícito.

Por otro lado, la operación societaria de aumento de capital supone la aportación de nuevos recursos para el desarrollo de la empresa, es decir, se produce el desplazamiento patrimonial como presupuesto básico para la responsabilidad tributaria. No obstante, en ocasiones es posible que los fondos con que haya de desembolsarse el nuevo capital estuviesen integrados en el patrimonio social con anterioridad a la operación, e incluso puede ocurrir

⁴²Vid. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 54.2.

⁴³Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas, actualizado por la Ley de 23 de marzo de 1995. Artículo. 141.1. 2. En ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta general, ni las facultades que ésta conceda al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella.

Artículo 152. Requisitos del aumento. 1. El aumento de capital social habrá de acordarse por la Junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los Estatutos sociales.

⁴⁴Vid. De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre operaciones societarias...cit., pág. 240.

E S T U D I O S

que el aumento de capital no incorporase nuevos elementos patrimoniales a la sociedad, aunque disminuya el pasivo. En este sentido, el artículo 151.2 de la LSA establece las siguientes modalidades de aumento de capital:

a) Incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros.

La LSA establece que dichas aportaciones podrán ser dinerarias o no dinerarias⁽⁴⁵⁾. En este supuesto, los administradores pueden intervenir haciéndose cargo del capital incorporado o de la entrega de los bienes. Por tanto, no existe dificultad para que se configuren como responsables subsidiarios por acto lícito, con una clara finalidad de garantía.

b) Aumento del capital sin incorporación de nuevos medios patrimoniales a la sociedad, por transformación de reservas, plusvalías o de beneficios en el contravalor del nuevo capital.

En la ampliación con cargo a reservas en las sociedades anónimas no hay en realidad capital aportado del que se puedan hacer cargo los administradores. En este sentido, Muñoz del Castillo⁽⁴⁶⁾ apunta que los aumentos de capital en virtud de transformación de plusvalías y reservas en acciones no deberían ni siquiera estar sujetos pues no exteriorizan capacidad contributiva sino que sólo implican un cambio contable dentro de la sociedad, aunque se debe señalar que esta no es la línea del Tribunal Supremo en su jurisprudencia más reciente⁽⁴⁷⁾. No obstante, la responsabilidad tributaria de los administradores es evidente que no nace al no existir desplazamiento patrimonial.

⁴⁵Vid. La Ley de 23 de marzo de 1995 de Sociedades Anónimas. Art. 151.2. En ambos casos el contravalor del aumento del capital podrá consistir tanto en nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la compensación de créditos contra la Sociedad, como en la transformación de reservas o beneficios que ya figuraban en dicho patrimonio.

Vid. Sentencia del TSJ de Baleares de 3 de octubre de 1977 (Aranz. 1222). En la que se afirma que en las operaciones societarias de ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias el devengo del impuesto se produce en la fecha en que se otorgó la escritura pública y no en el momento en que el Registro Mercantil devolvió la escritura pública y la documentación presentada, tras la incorporación del informe del experto independiente relativo a las aportaciones no dinerarias.

⁴⁶Vid. Muñoz del Castillo, J.L. Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, IEF, 1975, pág. 118 y ss.

⁴⁷Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1998 (Aranz. 7897). Fundamento de Derecho Segundo. «Desde el punto de vista sustantivo, esta modalidad de ampliación, que hoy contemplan los artículos 151 y 157 de la Ley de Sociedades Anónimas (...) consistía y consiste en el traslado al capital social de beneficios sociales en su momento obtenidos y que no fueron objeto de distribución al accionista en forma de dividendos. Por esta sola razón, en la capitalización de reservas y sin distinción entre regímenes provisional o definitivo, ha de exigirse el impuesto como si estuviera ante un propio y verdadero acto de aportación. Y es que esta modalidad de ampliación presupone que previamente ha existido un acuerdo social asignando beneficios a dicha finalidad. Entonces, lo que se somete a gravamen, en esta modalidad, es su capitalización o, como indica la Ley Mercantil, la transformación de beneficios o reservas que ya figuraban en el patrimonio de la sociedad. Pero es que es más; las descritas, en este sentido, han de merecer la consideración de aportaciones sociales porque no puede desconocerse el significado jurídico y económico de la operación de aumento de capital social, que, pese a no comportar aportaciones explícitas ni incrementar los fondos propios, sí que supone una auténtica adición a los bienes puestos en común, que equivale a una forma de aportación real de los accionistas a la sociedad».

Sonia Mauricio Subirana

c) Conversión de obligaciones en acciones o entrega de acciones en pago a los acreedores.

Las obligaciones convertibles en acciones son un tipo especial de obligaciones en las que la amortización o reembolso de las mismas por la sociedad emisora no se hace en metálico, sino por canje de las obligaciones por acciones de la propia sociedad, convirtiéndose así el obligacionista en accionista (art. 292 de la LSA). En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997⁽⁴⁸⁾ afirma:

“Con el cambio introducido en 1980, en razón a lo establecido en las Directivas comunitarias, se reputa hecho imponible de la ampliación del capital la emisión de las acciones y no los desembolsos pasivos, de modo que se gira una liquidación por el importe de la ampliación al tiempo de otorgarse la escritura de su formalización, aunque el desembolso sea parcial. Y, por ello, como razona la entidad recurrente, las escrituras de dividendos pasivos cumplen la misma función que antes realizaba la escritura de ampliación por la parte del capital no desembolsada, y siguen formando parte del proceso de la ampliación -que puede desarrollarse en una o varias escrituras-, sin que sea ya pertinente, desde la perspectiva de la capacidad económica, que la imposición indirecta sobre la ampliación sea diferente según que el desembolso se haga de una sola vez o fraccionadamente”.

De esta manera, la sentencia señalada declara nulo el artículo 75.5 del Reglamento del impuesto⁽⁴⁹⁾ que es contrario a la Directiva 69/335/CEE. En concreto, la norma comunitaria prohíbe que los Estados miembros perciban ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre las aportaciones efectuadas en el ámbito de las operaciones de aumento de capital social de las sociedades capitalistas⁽⁵⁰⁾.

b) Los responsables en los supuestos de reducción de capital.

La reducción de capital obedece esencialmente a dos razones de orden económico-financiero⁽⁵¹⁾. En primer lugar, a que el capital suscrito resulta excesivo para las necesidades de explotación de la empresa social que puede originar tensiones de orden interno que a la sociedad le puede interesar eliminar, devolviéndoles a los socios parte de las aportaciones realizadas o condonándoles el pago de futuros dividendos pasivos.

En segundo lugar, puede ocurrir que el valor del patrimonio social disminuya a con-

⁴⁸Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (Aranz. 8251). Fundamento de Derecho Octavo.

⁴⁹Vid. Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Art. 75.5. «Las (escrituras notariales) que documenten el acuerdo social de exigir el desembolso de dividendos pasivos tributarán por la citada cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, sobre la base del valor nominal del desembolso exigido».

⁵⁰Vid. Directiva 69/335/CEE. Art. 10.b). Desde la perspectiva de la Directiva no importa si el desembolso de dividendos pasivos forma parte o no de la ampliación de capital, pues de lo que no cabe duda es de que supone una aportación realizada en el marco de una previa constitución o ampliación de capital, sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias.

⁵¹Vid. Uría, R. Derecho Mercantil, cit., pág. 366.

E S T U D I O S

secuencia de pérdidas por debajo de la cifra del capital escriturado. Así, una medida de saneamiento financiero aconseja la reducción del capital en la cuantía necesaria para equilibrar de nuevo capital y patrimonio y hacer posible el eventual reparto de beneficios, que en otro caso no estaría permitido por la situación de desbalance.

En este supuesto para que exista responsabilidad son fundamentales los movimientos patrimoniales que se originan como consecuencia de estos actos. No obstante, de los diversos supuestos de reducción de capital sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquéllos en que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos. De acuerdo con el artículo 163 de la LSA⁽⁵²⁾ se establecen las siguientes modalidades de reducción:

a') Reducción de capital con devolución de aportaciones o la condonación de dividendos pasivos.

En el primer caso, serán responsables tributarios con presupuesto lícito los administradores que intervengan en el procedimiento mediante el cual la Sociedad ha de llevar a cabo la reducción, haciéndose cargo de la devolución de las aportaciones por exceso de patrimonio.

En relación a la reducción realizada mediante la condonación de dividendos pasivos se debe establecer si se produce devolución de las aportaciones a los socios por los administradores o, por el contrario, no existe entrega de los administradores porque nada se ha aportado y no nace la responsabilidad. La doctrina⁽⁵³⁾, la jurisprudencia⁽⁵⁴⁾ y las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo⁽⁵⁵⁾ entienden de forma unánime que es neces-

⁵²Vid. Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades anónimas, actualizado por la Ley de 23 de marzo de 1995. Artículo. 163. Modalidades de reducción.

⁵³Vid. Acosta España, R., cit., pág. 882 y ss; Pérez de la Cruz Blanco, A. La reducción del capital en sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1973, pág. 75-76; De Pablo Varona, C. cit., pág. 322 y ss.

⁵⁴Vid. STSJ Aragón de 14 de octubre de 1989 que afirma: «La condonación de los dividendos pasivos supone un efectivo desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios: un derecho de crédito que aquélla tenía se transmite a éstos; la sociedad ha entregado un derecho de crédito, y los socios se han enriquecido en la cantidad correlativa, que ya no deben. No se habrá entregado materialmente nada, pero no cabe duda de que cuando se condona una deuda hay un desplazamiento patrimonial, y que en este supuesto hay una «devolución de derechos» a los socios que está sujeta por el concepto de operaciones societarias».

Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997. Fundamento cuarto.

⁵⁵Vid. Resolución del TEAC de 27 de febrero de 1998 (Aranz. 489). Fundamento de Derecho Segundo. La exigencia o no del impuesto en concepto de operación societaria de la reducción de capital depende de si la misma supone o no devolución de bienes o derechos a los socios, debiendo puntualizarse que en la reducción de capital que la sociedad realiza mediante la amortización de sus propias acciones por ella adquiridas previamente no se produce transmisión patrimonial alguna a los socios, pues la adquisición de sus propias acciones tiene lugar en una operación anterior en la que los antiguos propietarios de aquéllas dejan de ser socios de la sociedad, recibiendo el valor de las mismas y siendo, por tanto, ajena la transmisión a la posterior reducción de capital que la sociedad lleva a cabo, por lo que el precio satisfecho por las acciones nada tiene que ver con dicha reducción.

Sonia Mauricio Subirana

rio que exista una disminución efectiva de capital que da lugar a un desplazamiento patrimonial de la sociedad al socio. Por tanto, en este supuesto nace la responsabilidad subsidiaria de carácter lícito.

b) Reducción de capital por constitución o incremento de la reserva legal o las reservas voluntarias.

La reducción no da lugar a devolución de bienes o derechos por lo que no se produce un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios. En este caso, como señala De Pablo Varona⁽⁵⁶⁾, aunque toda disminución de capital sin salvedad alguna está en principio sujeta al impuesto por el concepto de «operaciones societarias», lo cierto es que al determinar la base imponible, y no haber bienes o derechos entregados a los socios no hay lugar a la práctica de liquidación alguna. En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁽⁵⁷⁾ anula el artículo 54.3 del Reglamento de 1995 porque contradice el principio fundamental de que sólo están sujetas las operaciones societarias de reducción de capital que impliquen la entrega a los socios de bienes o derechos. Por tanto, en este caso es obvio que no puede nacer la responsabilidad de los administradores.

c) Los responsables en los supuestos de aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas.

El artículo 24 del TR menciona las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas como presupuesto conexo para que nazca la responsabilidad de los administradores. Los socios a la vista de la situación de crisis de la sociedad pueden decidir restablecer la situación de equilibrio en el patrimonio social asumiendo por sí mismos las pérdidas ocasionadas y realizando aportaciones complementarias, de esta manera el patrimonio neto social alcanza el nivel mínimo que representa la cifra de capital⁽⁵⁸⁾.

No estamos propiamente ante un aumento de capital, no obstante, se trata de una operación similar en cuanto se produce la transmisión de bienes del socio a la sociedad para restablecer el equilibrio entre la cifra de capital y el patrimonio social, que de otra manera supondría la necesidad de una reducción⁽⁵⁹⁾. Por tanto, respecto a los supuestos de responsabilidad tributaria que puedan producirse son coincidentes con los ya mencionados en la

⁵⁶Vid. De Pablo Varona, C. cit., pág. 324.

⁵⁷Vid. Sentencia de 3 de noviembre de 1997 del Tribunal Supremo (aranz. 8251). Fundamento de Derecho Cuarto. «Los artículos 54.3 y 62. b) 2 del Reglamento previenen que la reducción del capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas tributará por aquel concepto sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas y que cuando la sociedad acuerde la reducción de capital para amortizar acciones propias asumirá la condición de sujeto pasivo».

⁵⁸Vid. Directiva 69/335/CEE, artículo 4.2 b).

⁵⁹Vid. Ley de Sociedades Anónimas de 23 de marzo de 1995. Artículo 154 y 155.

E S T U D I O S

incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros dentro de la ampliación de capital⁽⁶⁰⁾.

d) Los responsables tributarios en las operaciones de fusión.

En este apartado se analiza la fusión que resulta de la absorción de una o más sociedades por otra anónima ya existente. Esta última adquiere los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social en la cuantía que proceda. La mencionada fusión por absorción se recoge en la Ley del ITPAJD como una operación societaria sujeta de la que se derivan distintos supuestos de responsabilidad tributaria⁽⁶¹⁾.

El artículo 24 del TR señala que serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la fusión de sociedades(...) los administradores de las mismas que hayan interve-

⁶⁰Vid. Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de marzo de 1997 (aranz. 243). El art. 37 del Reglamento del Impuesto no introduce «ex novo» un hecho imponible no previsto en la Ley. El precepto citado no establece ninguna distinción que pueda configurar como un hecho distinto el aumento de capital social y las aportaciones sociales para compensar pérdidas, sino que expone este supuesto como una de las formas que puede adoptar el aumento de capital social.

Fundamento de Derecho Quinto.-Se alega por la entidad actora que dichas remesas no pueden ser consideradas como aumento de capital social y no constituyen, por tanto, hecho imponible por el concepto impositivo que se le exige, por no estar expresamente previsto en la Ley, de donde deduce, asimismo, que la introducción de este hecho imponible mediante un precepto reglamentario quebranta el principio de legalidad y de jerarquía normativa a lo que debemos precisar:

1º) La denominación de aportación económica para reintegrar patrimonio no puede considerarse decisiva para la calificación del acto o negocio jurídico, pues ésta debe realizarse conforme a su verdadera naturaleza jurídica (o, en su caso, económica), como dispone el artículo 25 de la Ley General Tributaria y en el presente caso, la regulación legal del acto, constituida, básicamente por los preceptos de la Ley de Sociedades Anónimas que podrían fundamentar el acuerdo, revelan la verdadera naturaleza de éste; así el artículo 99, interpretado «a contrario sensu», permite deducir que para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio (capital real) de la sociedad, disminuido por consecuencia de pérdidas, y evitar la obligatoria reducción del capital social, es preciso reponer éste, mediante el aumento de su cifra fijada en los Estatutos. Más explícito resulta el artículo 150.3., puesto que la alternativa que se impone para evitar la disolución de la sociedad es el reintegro (del patrimonio, reducido a determinada proporción del capital social) o la reducción, que se traduce en aumento o reducción del capital social previo cumplimiento, bajo pena de nulidad (artículo 84), de los requisitos -Capítulo V- establecido en la propia Ley (...).

Conclusión obligada de lo expuesto es que la aportación social controvertida es, propiamente -y así ha sido acordada con las formalidades legales- un aumento de capital social, sin que se haya alegado de adverso la concurrencia de otro negocio jurídico -préstamo, etc.- de difícil encaje en este tipo de relación, salvo como medio de financiar el acuerdo social.

⁶¹De acuerdo con el artículo 21 del TR, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de fusión las definidas en el artículo 2 (1) de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Así, estamos ante la fusión por absorción cuando «una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existencia, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal de dichos valores deducido de su contabilidad».

nido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

Por tanto, para que los administradores se configuren como responsables subsidiarios es necesario que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes. Así el sujeto pasivo será la sociedad beneficiaria, es decir, la sociedad absorbente, como receptora del patrimonio transmitido, aunque el artículo 23 del TR no especifica de qué sociedad se trata, y siguiendo el mismo criterio serán subsidiariamente responsables por acto lícito los administradores de la sociedad beneficiaria ya que a ellos corresponde liquidar el impuesto, sin que alcance tal responsabilidad a los de la absorbente⁽⁶²⁾.

En definitiva, en las operaciones de modificación y fusión de la actividad empresarial analizadas los administradores societarios se configuran como responsables tributarios con carácter subsidiario y presupuesto lícito. Por otro lado, no existirá responsabilidad cuando existan aumentos de capital por transformación de reservas, plusvalías o beneficios en el contravalor del nuevo capital. Lo mismo sucede en los casos de reducción de capital, sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquéllos en los que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos. Al contrario, cuando la reducción se realice por constitución o incremento de la reserva legal o voluntaria no habrá lugar a devolución de bienes o derechos y no nacerá la responsabilidad de los administradores.

5. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO EN LAS OPERACIONES DE DISOLUCIÓN Y EXTINCIÓN.

El principal problema que plantea el cese de la empresa radica en establecer el momento en que se produce desde el punto de vista tributario. La disolución de la empresa no actúa inmediatamente como causa de extinción, sino como presupuesto jurídico de la liquidación. La disolución pone fin a la actividad económica de la sociedad y da lugar a las operaciones de liquidación, en sentido amplio, que comprenden la realización de todas las operaciones pendientes, la determinación del haber líquido de la sociedad y su división entre los socios. Una vez que se disuelve la sociedad, cesa su actividad económica y se inician las operaciones de liquidación⁽⁶³⁾.

⁶²Vid. De Pablo Varona, C. cit., pág. 284.

⁶³La doctrina tributaria italiana ha estudiado en profundidad el cese de la empresa, en concreto, las hipótesis de cese las reagrupa en un primer supuesto en el que el cese de la empresa tiene como directa consecuencia la liquidación del ente o del organismo productivo, y un segundo grupo, en el que se reconducen aquellas hipótesis a partir de las cuales el cese de la empresa es consecuencia de la «transferencia» a otro sujeto de la Hacienda. Por ello, se habla de cese de la empresa a beneficio de inventario, ya que el cese de hecho no se produce, por lo menos en lo relativo a los fines fiscales. En este sentido, Vid. Nussi, M. «Il regime dei beni d'impresa tra esigenze di coerenza impositiva e referenti privatistici», en Riv. dir. trib. 1993, vol. I, pág. 1077 y ss; Zizzo, G. «Aspetti problematici della determinazione del reddito d'impresa in sede di chiusura della procedura fallimentare», en Riv. dir. trib., vol. I, 1992, pág. 674 y ss.

E S T U D I O S

La decisión del legislador de que la extinción de la sociedad no se produzca de un modo inmediato, sino previa extinción de todas sus relaciones jurídicas, obliga a separar este período de vida social de la extinción de esas relaciones sociales con socios y terceros. La división entre dichas fases la constituye la denominada disolución de la sociedad, que viene a ser, como acabamos de señalar, el presupuesto jurídico de la extinción⁽⁶⁴⁾.

Como apunta Acosta España⁽⁶⁵⁾, con posterioridad, disuelta la sociedad, y siempre que no se den los supuestos de fusión o escisión total o cualquier otro de cesión global del activo y pasivo, la sociedad entra en el proceso de liquidación, en el que el peso de la gestión de la liquidación recae en su integridad sobre los liquidadores. A partir de estas consideraciones generales, el artículo 24 del TR señala:

“Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la disolución (...) los administradores o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes”.

En primer lugar, es preciso indicar que a efectos de la responsabilidad tributaria es obvia la necesidad de que no se haya extinguido la personalidad jurídica de la entidad disuelta. Como señala el Tribunal Económico Administrativo Central, en la Resolución de 17 de noviembre de 1992⁽⁶⁶⁾, «sería ineficaz cualquier exigencia de responsabilidad tributaria ante una entidad inexistente». Es necesaria la existencia del sujeto pasivo para que surja la responsabilidad de forma conexa, ya que en caso contrario estaríamos ante el artículo 89.4 de la LGT. Es decir, no existiría responsabilidad tributaria porque se habrá producido una mutación en el sujeto pasivo, una novación subjetiva en el lado pasivo de la obligación tributaria como consecuencia de la extinción de la sociedad, de tal forma que los socios se encontrarán ante una obligación tributaria propia⁽⁶⁷⁾.

⁶⁶Vid. Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 1992 (Aranz. 692). Considerando Quinto. «La Ley de Sociedades Anónimas regula el procedimiento al que deben ajustarse las entidades que se disuelven y que consta sustancialmente de dos fases: a) la relativa a la disolución de la sociedad y b) la referente a la liquidación de la misma, estando esta última integrada por una serie de operaciones que culminan en el reparto o adjudicación del patrimonio social a los accionistas, previa satisfacción de los acreedores sociales, estableciendo la Ley importantes cautelas en protección tanto de los primeros como de los segundos».

Considerando Sexto. «Que, sin embargo, el artículo 155 de la Ley de Sociedades Anónimas excusa de la práctica de las operaciones de liquidación reguladas en los artículos 156 y siguientes a las sociedades disueltas en «los supuestos de fusión o absorción o cualquier otro de cesión global del activo y el pasivo», lo que encuentra su justificación en el hecho de que a diferencia de lo que acontece en los supuestos ordinarios de disolución en que, sin perjuicio de las reclamaciones y exigencia de responsabilidades a que en su caso hubiere lugar, el período de liquidación tiene unos plazos perentorios para el ejercicio y fijación de los derechos tanto de los accionistas como de los acreedores sociales, en los supuestos contemplados en el artículo 155 de la Ley de Sociedades Anónimas una nueva entidad sucede o se subroga en la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía la entidad disuelta, por lo que los derechos o acciones existentes contra la entidad disuelta podrán hacerse igualmente exigibles frente a la nueva entidad, sin someterse a otros límites que los ordinariamente señalados en Derecho».

⁶⁷Vid. Lejeune Valcárcel, E. «Comentarios al artículo 89 de la LGT», en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Amorós Rica, Tomo II, Edersa, pág. 181.

Sonia Mauricio Subirana

Por otro lado, la disolución de la sociedad constituye el hecho imponible del ITPAJD (art. 19). Sin embargo, debe notarse que estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes «los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos» (art. 23. b). En este sentido, se debe determinar si el artículo 24 del TR opta por una concepción formal del impuesto, en la que se atendería al acto de disolución en sí mismo, o si por el contrario de acuerdo con una concepción de carácter patrimonial, se gravan sólo los desplazamientos patrimoniales originados con motivo de la disolución de las sociedades.

A mi juicio, lo correcto sería seguir esta segunda postura y en este sentido transcribimos las certeras apreciaciones de Sainz de Bujanda⁽⁶⁸⁾ que señala: «cuando se recoge en la ley el concepto de disolución de sociedades, hemos de pensar que lo que en realidad se grava en él son los posibles desplazamientos patrimoniales que la disolución puede originar, lo que ocurre es que por razones de técnica impositiva y para facilitar la aplicación de las tarifas, la ley fiscal elabora unos conceptos impositivos que bajo una denominación única abarcan, en realidad, actos o documentos que en el tráfico civil o mercantil reciben diversas denominaciones adecuadas a su naturaleza». Es decir, es presupuesto previo al nacimiento de la responsabilidad el desplazamiento o atribución patrimonial de la sociedad a los socios, por ello serán responsables subsidiarios, los administradores o liquidadores que se hubieren hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.

A su vez, en relación a la responsabilidad de los administradores el artículo 24 del TR se debe poner en relación con el artículo 40.1.2 de la LGT, que con carácter general señala: «serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas». En este caso, ambas normas configuran supuestos de responsabilidad subsidiaria derivados no de acto ilícito, sino de la mera condición de administrador de una sociedad que, sin haber sido formalmente disuelta, haya cesado de hecho en su actividad. A mi juicio, es inadmisibles que la LGT no introduzca en la norma señalada el principio de culpabilidad para configurar la responsabilidad tributaria de los administradores cuando en el mismo artículo en su siguiente párrafo sí lo hace refiriéndose a síndicos, interventores de quiebras o liquidadores.

En cuanto a estos últimos, los liquidadores, constituyen el órgano gestor y representativo de la sociedad en liquidación y ofrecen una posición jurídica muy semejante a la de los administradores en el período de la vida activa de ésta. Por tanto, cumplen los requisitos que establece la ley para que nazca su responsabilidad. En concreto, los liquidadores tienen entre sus funciones hacerse cargo del capital aportado o de los bienes. De acuerdo con el artículo 272 de la LSA, deben velar por la integridad del patrimonio social y llevar la contabilidad de la sociedad. Como indica Uría⁽⁶⁹⁾, cuidar el patrimonio social es imprescindible en quien recibe los bienes sociales para repartirlos entre los socios una vez satisfechos íntegra-

⁶⁸Vid. Sainz de Bujanda, F. «la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 70, 1991, pág. 30.

⁶⁹Vid. Uría, R. *Derecho Mercantil*, cit., pág. 538.

E S T U D I O S

mente a los acreedores sociales. A su vez, entre sus múltiples funciones, los liquidadores han de satisfacer a los socios la cuota resultante de la liquidación (art. 277.3).

Ahora bien, la responsabilidad tributaria de los liquidadores que configura el TR es una responsabilidad basada en presupuesto lícito y en ese sentido difiere con la que el artículo 40(2) de la LGT establece de forma general, como hemos mencionado, para estos supuestos⁽⁷⁰⁾ al igual que otros ordenamientos, caso del italiano. En concreto, el Derecho tributario italiano fundamenta los supuestos de responsabilidad tributaria de los administradores de patrimonios en liquidación⁽⁷¹⁾ en presupuesto ilícito. Como indica el profesor Di Pietro⁽⁷²⁾, la normativa italiana⁽⁷³⁾ fundamenta la responsabilidad de los administradores en comportamientos comisivos y omisivos de éstos, aunque se amplía el círculo también a los administradores de hecho. En estos casos no aparece tipificada la responsabilidad tributaria por presupuesto lícito, en los que es imputable la falta de cumplimiento de la obligación tributaria exclusivamente al sujeto pasivo, es decir, a la sociedad.

En la regulación anterior del TR, como señala la doctrina⁽⁷⁴⁾, se establecía que en la disolución o disminución del capital social, la responsabilidad solidaria se extendería a la propia sociedad, quien vendría obligada directamente a abonar el Impuesto, sin perjuicio de la facultad de repetir su importe contra los socios. Por tanto, al ser la sociedad la que debía ingresar el impuesto, era razonable que respondieran quienes estando habilitados para ello, no hubieran realizado los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad.

En la actualidad, sin embargo, se aprecia una discordancia clara entre el artículo 24 del TR y el artículo 40(2) de la LGT que coincide con los criterios que introduce la legislación mercantil⁽⁷⁵⁾ y el Derecho comparado al fundamentarse en presupuesto ilícito. Por tan-

⁷⁰Vid. Art. 40.2 de la LGT: «Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, Sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos».

⁷¹Vid. El artículo 36 del d.p.r., de 29 settembre 1973, n. 602, respecto al Impuesto sobre la Renta.

⁷²Vid. Di Pietro, A. («La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria», Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, dirigido por Francesco Galgano, volum. 19, Cedam, 1994) que afirma que no basta la simple omisión en las escrituras contables para que se realice dicha ocultación sino que es necesario un intento evidentemente fraudulento con el objetivo específico de sustraer datos de la actividad social. Así, la preocupación fundamental del legislador italiano se centra en definir dicha ocultación sin limitarse a la hipótesis material de sustracción de bienes. El ocultamiento contable se reconduce también a dicha finalidad y por tanto se comprenden también aquéllas hipótesis en las que no se haya registrado por el liquidador una precisa correspondencia con la titularidad jurídica del bien.

⁷³Vid. El artículo 36 del d.p.r., de 29 settembre 1973, n. 602, respecto al Impuesto sobre la Renta.

⁷⁴Vid. Muñoz del Castillo, J.L. (cit., pág. 339); De Pablo Varona, C. (cit., pág. 338 y ss) cuando se refieren al artículo 68 del TR de 1967 que establecía: «En la disolución o disminución del capital social, la responsabilidad solidaria se extenderá a la propia sociedad, quien vendrá obligada directamente a abonar el Impuesto, sin perjuicio de la facultad de repercutir su importe contra los socios».

⁷⁵Vid. LSA, artículo 279.1. Responsabilidad de los liquidadores.- Los liquidadores son responsables ante los accionistas y acreedores de cualquier perjuicio que les hubiesen causado con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo.

Sonia Maurizio Subirana

to, de esta norma se derivan situaciones injustas en el sentido que la responsabilidad de los administradores sólo procedería si la actividad social hubiera cesado, mientras que si la actividad social continúa, incluso generando mayores pérdidas y mayores débitos para la Hacienda Pública, entonces no existiría dicha responsabilidad.

6. CONCLUSIONES.

A partir del análisis de la responsabilidad tributaria, en las distintas fases de las operaciones societarias, se desprenden las siguientes conclusiones:

Primera. En el inicio de la actividad empresarial, en concreto, en la constitución de la empresa se disuelve la relación entre los términos empresario-empresa a favor de una consideración «objetiva» de la actividad a efectos tributarios. En particular, en el Derecho Financiero no caben los conceptos de sociedad en formación ni de administrador de hecho, que se introducen en el Derecho Penal. Para que nazca la responsabilidad tributaria en las operaciones de constitución sujetas por este impuesto es fundamental intervenir en el acto social sin que sea necesario el desplazamiento patrimonial. En cambio, en los supuestos de ampliación, fusión y disolución de la sociedad se opta por una concepción de carácter patrimonial, en la que se gravan los desplazamientos patrimoniales originados con motivo de estos actos, y sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquéllos en los que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos. Por tanto, cuando la reducción se realice por constitución o incremento de la reserva legal o voluntarias no habrá lugar a devolución de bienes o derechos por lo que no nacerá la responsabilidad de los administradores.

Segunda. En la configuración de la responsabilidad tanto de promotores como de administradores, se aprecian discordancias entre la construcción del TR y la legislación mercantil. En este sentido, los requisitos que se exigen para determinar la responsabilidad por el TR son ambiguos y están en clara disfunción con las atribuciones que promotores y administradores detentan en el ámbito mercantil. A su vez, los fundadores no son responsables tributarios porque no se recogen entre los supuestos tipificados legalmente. No obstante, deberían incluirse en el artículo 24 del TR ya que, de hecho, sus funciones se equiparan a las de los promotores en la fundación simultánea.

Tercera. El presupuesto lícito que en la actualidad caracteriza al responsable tributario en las operaciones societarias configuradas en el TR para las distintas fases de la empresa debe modificarse en aras a introducir criterios de culpabilidad. En el mismo sentido, la responsabilidad de administradores y liquidadores que establece con carácter general la LGT debe suprimir las contradicciones que en esta materia presenta su artículo 40. En definitiva, se hace imprescindible dotar a dichas figuras de una regulación más coherente con el Derecho Mercantil y con la experiencia de otros países, caso italiano, donde es expresa la exigencia de «mala fe o negligencia grave» de promotores, administradores y liquidadores o cuanto menos, simple negligencia en estos actos sociales.

E S T U D I O S

7. BIBLIOGRAFÍA.

Acosta España, R. «Comentarios al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Operaciones societarias» en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, dirigidos por Narciso Amorós Rica, Tomo VII, Edersa, 1991.

Amorós Rica, N. «Responsabilidades tributarias», Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 86, 1970.

De Pablo Varona, C. El Impuesto sobre operaciones societarias. Análisis de su régimen jurídico, Aranzadi, 1995.

Di Pietro, A. «La responsabilità tributaria nell'Amministrazione e nella rappresentanza societaria», Trattato di Diritto Commerciale e di Diritto Pubblico dell'Economia, Vol. XIX, Cedam, Padua, 1994.

Ferreiro Lapatza, J.J.; Clavijo Hernández, F; Martín Queralt, J.; Pérez Royo, F; y Tejerizo López, J.M. Curso de Derecho Tributario, Parte especial, Marcial Pons, 1998.

García Añoveros y VVAA. Manual del Sistema tributario español. Civitas, Madrid, 1998.

Ingrosso, M. «Reddito d'impresa, organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa (art. 51 e 115 del Tuir n. 917/1986)» en Riv.dir. trib., vol. I, 1993.

Lago Montero, J.M. La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios, Marcial Pons, Barcelona, 1998.

Martín Oviedo, J.M. Fiscalidad de las empresas, Civitas, 1997.

Martínez Lafuente, A. Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Marcial Pons, 1997.

Mazorra Manrique de Lara, S. Los responsables tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1994.

Navarro Alcázar, J.V. «La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades mercantiles», Tribuna Fiscal, núm. 75, 1997.

Russo, P. Lezioni di diritto tributario, vol. II, Giuffrè, Milán, 1995.

Stevanato, D. Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Diritto tributario ragionato, Cedam, Padua, 1994.

Tinelli. Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali, Giuffrè, Milán, 1991.

Tesauro. Istituzioni di diritto tributario, vol.II, Utet, Turín, 1996.

Uría, R. Derecho Mercantil, Marcial Pons, 1998.

