

Aspectos problemáticos de la sucesión de personas jurídicas y de entidades sin personalidad a la luz de las últimas modificaciones legislativas en relación con la lucha contra el fraude fiscal

Olga Carreras Manero

Profesora Ayudante Doctor de Derecho financiero y tributario
(Acreditada Contratada Doctora)
Facultad de Derecho. Universidad de Zaragoza

Resumen

El objeto del presente trabajo se centra en analizar los aspectos más problemáticos que atañen al régimen jurídico-tributario de la sucesión de las personas jurídicas y de las entidades sin personalidad, haciendo especial hincapié en las últimas modificaciones legislativas derivadas de la lucha contra el fraude fiscal. A tal fin, se llevará a cabo el examen, en primer término, de los supuestos de disolución con liquidación de sociedades, para pasar a abordar, acto seguido, los casos de disolución sin liquidación de las mismas y, ya en último lugar, se procederá al estudio de la extinción de entidades sin personalidad jurídica.

Abstract

The aim of this paper is to analyze the tax problem aspects about Legal Entity and Entity without Legal Personality succession in relation to the last reforms in order to the fight against tax evasion. To that end, an exam of company dissolution going into liquidation and company dissolution without going into liquidation assumptions will be expound, and finally, the Entity without Legal Personality dissolution will be studied.

Palabras clave

Sucesión; Personas jurídicas; Entidades sin personalidad jurídica; Ley contra el fraude fiscal

Keywords

Succession; Legal Entity; Entity without Legal Personality; Against Tax Evasion Law

Sumario

1. Introducción
2. La exigencia de responsabilidad y los aspectos sucesorios en las diversas fases de la extinción de personas jurídicas
 - 2.1. La fase de disolución de personas jurídicas: la responsabilidad de los administradores sociales
 - 2.2. La fase de liquidación de personas jurídicas: la responsabilidad de los liquidadores sociales
 - 2.3. La fase de extinción *stricto sensu* de personas jurídicas: la exigencia de las obligaciones tributarias pendientes a los socios
 - 2.4. Aspectos sustantivos de la disolución con liquidación de personas jurídicas
 - 2.4.1. El alcance de las obligaciones tributarias a las que tienen que hacer frente los socios
 - 2.4.1.1. En las sociedades capitalistas
 - 2.4.1.1.1. Ideas previas
 - 2.4.1.1.2. Delimitación de la sucesión en los casos de disolución con liquidación de sociedades capitalistas frente al supuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.2.a) de la LGT
 - 2.4.1.2. En las sociedades personalistas
 - 2.4.2. La cuestión de la transmisión de las sanciones impuestas a la sociedad
3. La sucesión de las personas jurídicas disueltas y no liquidadas
 - 3.1. Ideas previas
 - 3.2. Aspectos sustantivos en las operaciones de reestructuración empresarial
 - 3.2.1. La transmisión de las obligaciones tributarias pendientes
 - 3.2.2. La transmisión de las sanciones tributarias pendientes
4. Aspectos sustantivos de la sucesión de las entidades sin personalidad jurídica
5. Bibliografía

1. Introducción

La sucesión no constituye un fenómeno exclusivo de las personas físicas, puesto que nada obsta para considerar que determinadas operaciones de las *personas jurídicas* y de los *entes sin personalidad jurídica* puedan calificarse como una auténtica sucesión, en la medida en que las propias características de algunos procesos empresariales dan lugar a una *sucesión universal*, equiparable –salvo por el hecho de que la persona jurídica no *fallece*– a una hipótesis de sucesión *mortis causa*; y es que sólo los fundamentos de esta institución van a poder regular y determinar el régimen jurídico de dichos procesos.

De este modo, y atendiendo al hecho de que la persona jurídica constituye una ficción del ordenamiento jurídico, por medio de la cual se reconoce a un patrimonio o a un grupo de personas la titularidad de derechos subjetivos y de obligaciones¹, aquélla va a ser objeto de nacimiento, desarrollo y extinción, siendo esta última fase de *vida* de la sociedad de la que vamos a ocuparnos en el presente trabajo.

Así, y como es bien sabido, el artículo 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT– regula, en términos generales, la *sucesión* en las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas y entidades sin personalidad, partiendo de la idea de la sucesión como la “*transmisión patrimonial en bloque con continuidad de las situaciones jurídicas activas y pasivas preexistentes*”². Ahora bien, es preciso indicar, ya desde este mismo instante, que el citado precepto debe de ponerse en relación, a su vez, con la *normativa societaria* aplicable en cada supuesto particular; de ahí que, cuando sea necesario, realicemos un examen de la misma distinguiendo cada una de las hipótesis que se enumeran en aquél.

Junto a lo anterior, cabe señalar que dicha cuestión ha cobrado, de nuevo, protagonismo, debido a la novedosa *reforma* de la misma derivada de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. De acuerdo con ello, el referido Texto legal tiene como finalidad dar cabida a una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, dado que la actual realidad social y económica, en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria, hace del fraude fiscal hoy una figura más reprochable que nunca³; en concreto, y en lo que a nosotros aquí interesa, tales medidas van a orientarse a evitar que se reparta a los socios el patrimonio existente de la entidad de que se trate a través de operaciones de *preliquidación*, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante.

Siendo esto así, es el momento de abordar, en las páginas sucesivas, los aspectos más problemáticos que atañen al régimen jurídico-tributario de la extinción de sociedades –disolución con liquidación–; posteriormente, afrontaremos las operaciones de reestructuración empresarial –disolución sin liquidación–; para concluir nuestro análisis con la sucesión de las entidades sin personalidad jurídica.

1 Cfr., VICENT CHULIÁ, F.: *Introducción al Derecho mercantil*, 21ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 296.

2 HUESCA BOADILLA, R.: «Artículo 40», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 286.

3 Véase el apartado I de la Exposición de Motivos de la ley citada en el texto.

2. La exigencia de responsabilidad y los aspectos sucesorios en las diversas fases de la extinción de personas jurídicas

De conformidad con el esquema preestablecido, cabe señalar que la extinción de una entidad constituye un complejo proceso donde, con carácter general, van a concurrir las *tres fases* siguientes: disolución, liquidación y extinción *stricto sensu*; fases éstas que, como no podría ser de otro modo, se encuentran interrelacionadas, puesto que la disolución no implica, *per se*, la extinción de la persona jurídica, sino que para que ello se produzca resulta necesario que previamente se haya liquidado.

A tal fin, llevaremos a cabo, a continuación, el estudio de la posible exigencia de responsabilidad tributaria o de los aspectos sucesorios que atañen a cada una de las mencionadas fases, comenzando, acto seguido, por la disolución de personas jurídicas.

2.1. La fase de disolución de personas jurídicas: la responsabilidad de los administradores sociales

De acuerdo con lo anterior, ha de tenerse en cuenta que, una vez operada la *disolución*, la sociedad aún conserva su personalidad jurídica exclusivamente para liquidar las relaciones existentes, lo que dará lugar, en último término, al reparto del haber social entre los socios si, una vez pagados a los acreedores, todavía quedasen bienes patrimoniales suficientes⁴.

Por otro lado, y atendiendo al hecho de que en los administradores de la compañía recae la obligación de disolverla cuando concurra alguna de las causas enunciadas en la normativa mercantil, la ley prevé que éstos serán *responsables solidarios* de las deudas sociales que surjan a partir del acaecimiento de aquélla (art. 367 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital –en adelante, LSC–)⁵. Se trata de una responsabilidad ilimitada, objetiva y de carácter solidario, la cual se extiende a *todas las deudas de la sociedad* –por tanto, también a las tributarias– y surge por el incumplimiento de un específico deber legal, no precisando la concurrencia de culpa concreta de alguno de ellos, ni la existencia de un nexo causal entre el incumplimiento de la obligación legal y el impago de la deuda⁶. Asimismo, la referida responsabilidad de

4 SÁNCHEZ CALERO, F., y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de Derecho mercantil*, Vol. I., 31ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2008, págs. 722 y 723.

5 Dicho precepto establece que «1. Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que incumplan la obligación de convocar en el plazo de dos meses la junta general para que adopte, en su caso, el acuerdo de disolución, así como los administradores que no soliciten la disolución judicial o, si procediere, el concurso de la sociedad, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución. 2. En estos casos las obligaciones sociales reclamadas se presumirán de fecha posterior al acaecimiento de la causa legal de disolución de la sociedad, salvo que los administradores acrediten que son de fecha anterior» (la letra normal es nuestra).

6 En opinión de IGLESIAS PRADA y GARCÍA DE ENTERRÍA y LORENZO-VELÁZQUEZ, [«Lección 20. La disolución y liquidación de las sociedades mercantiles», en *Lecciones de Derecho mercantil* (MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., Dir.), 2ª ed., Civitas, Madrid, 2004, pág. 449], dicha responsabilidad nace por el simple incumplimiento de las obligaciones recogidas en la ley, sin que los acreedores tengan que probar ninguna otra circunstancia «como podría ser la causación de un daño, la insuficiencia patrimonial de la sociedad, o la relación de causalidad entre la conducta de los administradores y el posible perjuicio padecido». Vid., asimismo, la Sentencia de la AP de Castellón de 7 de diciembre de 1999 (FJ 4º) (AC 1999/2538).

los administradores se adiciona a la de la sociedad y no la sustituye, viniéndose a convertir dichos sujetos, de este modo, en *garantes directos* de las deudas sociales⁷.

Ahora bien, no podemos olvidar que la mencionada responsabilidad de los administradores –regulada en la normativa mercantil aludida– puede entrar en contradicción con lo establecido en el artículo 43.1.b) de la LGT, sobre la consideración de aquéllos como *responsables subsidiarios* en el caso de cese de las actividades de una persona jurídica. Más en concreto, el citado precepto prevé que «*Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago*».

Ante dicha situación debemos preguntarnos si la Hacienda Pública debe dirigirse frente a los susodichos administradores considerándoles responsables solidarios –y, por lo tanto, sin necesidad de declarar fallida a la sociedad– en virtud de lo establecido en la legislación mercantil, o bien como responsables subsidiarios, con base en el artículo 43.1.b) de la LGT.

A este respecto, entendemos, junto con ÁLVAREZ MARTÍNEZ y FERNÁNDEZ AMOR, que aunque la normativa mercantil aludida establezca que la responsabilidad de los administradores será solidaria, la mencionada solidaridad debe aplicarse en las relaciones internas entre dichos sujetos; se trata, en suma, de una responsabilidad civil y no de una hipótesis de responsabilidad tributaria de carácter solidario⁸. Por tanto, el artículo 367 de la LSC no podrá ser alegado por parte de la Administración para exigir las deudas pendientes a aquéllos como responsables tributarios solidarios.

Lo anterior da lugar a que deban diferenciarse los supuestos de aplicación de cada uno de los preceptos indicados. Así, si concurre el presupuesto de hecho fijado en el artículo 43.1.b) de la LGT la Administración tributaria, con base en el mismo, deberá exigir el pago de sus créditos a los administradores, como responsables subsidiarios, esto es, una vez declarada fallida a la sociedad y según el *procedimiento administrativo* oportuno regulado en los artículos 176 de la LGT y 124 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación –en adelante, RGR–.

Tales medidas van a orientarse a evitar que se reparta a los socios el patrimonio existente de la entidad de que se trate a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante

7 A este respecto, en la Sentencia de la AP de Pontevedra de 16 de mayo de 2000 (FJ 2º) (JUR 2000/212406) se ha puesto de relieve que la responsabilidad de los administradores es de carácter autónomo, la cual deriva del incumplimiento de específicos deberes sociales y no se trata, por tanto, de una responsabilidad subsidiaria para el caso de insolvencia de la sociedad.

8 En palabras de ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 267), la responsabilidad solidaria civil y la responsabilidad solidaria tributaria constituyen dos institutos jurídicos bien distintos. En esta misma línea, FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 2005, pág. 116) ha afirmado que la naturaleza de la responsabilidad tributaria y la de los administradores que regula la legislación mercantil es diferente, dado que la primera constituye una garantía del crédito tributario, mientras que la segunda es consecuencia de un daño producido por el incumplimiento de unas obligaciones que derivan del cargo de administrador.

En esta primera fase de extinción de la persona jurídica la Hacienda Pública no puede exigir las deudas tributarias pendientes a los socios como sucesores de la misma, puesto que todavía no se ha extinguido definitivamente, ni aquéllos, por tanto, se han subrogado en su posición jurídica

Ahora bien, ello no quiere decir que la Hacienda Pública no pueda alegar el artículo 367 de la LSC, sino todo lo contrario, dado que como establece dicho precepto la responsabilidad de los administradores se extiende a las *deudas sociales*, entre las cuales, como resulta evidente, pueden encontrarse obligaciones tributarias. De este modo, si aquélla pretende exigir sus créditos pendientes, con base en el susodicho precepto mercantil, la responsabilidad de los administradores deberá dirimirse a través de los *procedimientos judiciales civiles* de carácter declarativo⁹.

En definitiva, lo que resulta claro, sin lugar a dudas, es que en esta primera fase de extinción de la persona jurídica la Hacienda Pública no puede exigir las deudas tributarias pendientes a los socios como sucesores de la misma, puesto que todavía no se ha extinguido definitivamente, ni aquéllos, por tanto, se han subrogado en su posición jurídica.

2.2. La fase de liquidación de personas jurídicas: la responsabilidad de los liquidadores sociales

La *liquidación* constituye la segunda fase del procedimiento de extinción de las sociedades mercantiles, caracterizada por la realización de todas las operaciones tendentes a la satisfacción de los acreedores sociales (art. 391.2 LSC)¹⁰ y por la sustitución de los administradores por los liquidadores¹¹, los cuales forman el órgano de gestión y representación de la sociedad durante este período¹².

Por lo que a nosotros interesa, las operaciones de liquidación están orientadas a satisfacer *todas las deudas sociales*, por tanto, también las tributarias, para, posteriormente proceder, en su caso, al reparto del haber social entre los socios. Para ello es necesario que, en primer lugar, los liquidadores redacten un inventario y un balance de la sociedad, a efectos de determinar cuál es su situación patrimonial (art. 383 LSC)¹³.

9 En opinión de ÁLVAREZ MARTÍNEZ (*La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 269), para declarar a un sujeto responsable tributario debe seguirse el procedimiento establecido en la propia normativa tributaria, si bien la responsabilidad civil debe hacerse efectiva a través del correspondiente proceso judicial. FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., pág. 117) ha considerado, asimismo, que si la Administración tributaria aplicase la referida normativa mercantil se daría el caso de que fuera ésta la que apreciase la concurrencia de causas de disolución, cuya apreciación, sin embargo, es competencia de los órganos de la propia persona jurídica y del juez.

10 A tenor del cual: «Los liquidadores no podrán satisfacer la cuota de liquidación a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlo en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio social».

11 A estos efectos, el artículo 374 de la LSC señala que «1. Con la apertura del período de liquidación cesarán en su cargo los administradores, extinguiéndose el poder de representación. 2. Los antiguos administradores, si fuesen requeridos, deberán prestar su colaboración para la práctica de las operaciones de liquidación».

12 SÁNCHEZ CALERO, F., y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de Derecho mercantil*, op. cit., pág. 732.

13 De conformidad con el cual: «En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formarán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto».

A estos efectos, y de conformidad con lo previsto en el artículo 391.2 del Texto legal arriba citado, los liquidadores no podrán proceder al reparto de la cuota de liquidación entre los socios sin el previo pago a los acreedores sociales –entre ellos, la Hacienda Pública– del importe al que asciendan sus créditos o sin consignar aquél en una entidad de crédito del término municipal en que radique el domicilio de la compañía. Siendo esto así se ha venido considerando que cuando se realicen *repartos anticipados* del haber social –esto es, con anterioridad a la previa satisfacción de la totalidad de las deudas–, aquéllos constituyen un pago ilícito, debiendo responder dichos órganos de los daños y perjuicios causados a los socios y a los acreedores¹⁴, responsabilidad ésta que deberá exigirse por medio del respectivo procedimiento judicial civil¹⁵.

La Administración tributaria podrá exigir la responsabilidad recogida en el mismo a través del correspondiente procedimiento administrativo, sin que sea necesario, a tal fin, probar la concurrencia de una intención fraudulenta en la actuación de los liquidadores

No obstante, y sin perjuicio de la responsabilidad civil en la que pueden llegar a incurrir los referidos liquidadores en la hipótesis arriba indicada, interesa destacar en este instante que en aquellos casos en que una vez repartido el patrimonio social aparezcan deudas de naturaleza tributaria pendientes de pago, la Hacienda Pública podrá también exigir a dichos sujetos la responsabilidad contemplada en el artículo 43.1.c) de la LGT, precepto éste que otorga a los mismos la condición de *responsables subsidiarios* cuando aquéllos «no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones (en nuestro caso, la liquidación de la sociedad) e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración».

De acuerdo con ello, y siempre que tenga lugar el presupuesto de hecho previsto en el precepto citado en el párrafo precedente, la Administración tributaria podrá exigir la responsabilidad recogida en el mismo a través del correspondiente *procedimiento administrativo*, sin que sea necesario, a tal fin, probar la concurrencia de una intención fraudulenta en la actuación de los liquidadores¹⁶; siendo esto así, resulta imprescindible concretar quién ocupa, en estas situaciones, la posición de deudor principal, dado que para poder actuar contra dichos órganos –los

14 En estos casos, para BROSETA PONT y MARTÍNEZ SANZ (*Manual de Derecho mercantil*, 15ª ed., vol. 1, Tecnos, Madrid, 2008, pág. 499), los acreedores podrán solicitar la *nullidad de la liquidación y la reapertura* de la misma, exigiendo, a su vez, la oportuna responsabilidad a los liquidadores. Asimismo, la Sentencia de la AP de Soria de 2 de febrero de 1998 (FJ 2º) (AC 1998/297) puso de relieve que cuando una sociedad se encuentra en período de liquidación se reconocen *los dos siguientes tipos de acciones* frente a los liquidadores: por un lado, *la acción social*, que tiende a proteger y reintegrar el patrimonio social dañado como consecuencia de los actos de aquéllos y, por otro, *la acción individual*, a fin de defender y restaurar el patrimonio individual de los socios y de aquellas personas que han visto lesionados directamente sus intereses por la actuación de los liquidadores.

15 Más en concreto, la susodicha responsabilidad se exigirá en juicio ordinario (art. 397.3 LSC).

16 En relación a esta cuestión, se ha indicado que aunque la exigencia de la mencionada responsabilidad no requiere la concurrencia de fraude o negligencia grave en la actuación de los liquidadores, sí que es necesario que el comportamiento de los mismos se haya llevado a cabo con algún grado de negligencia. *Vid.*, en este sentido, la Sentencia del TSJ de Asturias de 25 de junio de 2008 (FJ 3º) (JUR 2009/83286) y la Resolución del TEAC de 16 de abril de 2008 (Considerando 8º) (JT 2008/1196) y, ya entre la doctrina, a FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., págs. 120 y 121.

cuales, como ya hemos indicado, son considerados responsables subsidiarios– será necesaria la previa declaración de fallido de aquél (arts. 41.5 y 176 LGT y 124 RGR).

En este sentido, dos son las posibilidades existentes en lo que concierne a la determinación del *deudor principal* en la hipótesis analizada en estas líneas: por un lado, considerar que es la sociedad la que ostenta dicha condición –pues aunque ésta se encuentre en fase de liquidación todavía no ha sido extinguida *stricto sensu*, al no haberse producido su cancelación en el Registro Mercantil–, o bien, por otro, entender que son los socios de aquélla los que reúnen dicha cualidad desde el momento en que tiene lugar el reparto del remanente patrimonial entre ellos.

A estos efectos, y siguiendo a la doctrina mercantilista, es posible afirmar que la persona jurídica únicamente se extingue con ocasión de la correspondiente *cancelación registral*, constituyendo la liquidación un momento previo a la misma, razón por la cual, aun cuando se haya repartido el patrimonio sobrante entre los socios, dicha entidad no habrá desaparecido del mundo jurídico¹⁷. De acuerdo con ello, estos últimos sujetos no pueden ser considerados, en este instante, deudores principales –no existiendo, como es obvio, sucesión de ningún tipo–, debiendo dirigirse la acción de cobro, en consecuencia, frente a la sociedad en fase de liquidación¹⁸, la cual, en nuestra opinión, será muy difícil –salvo en los supuestos de *activos sobrevenidos*– que tenga eficacia, dado que el patrimonio social habrá sido repartido ya, lo que motivará la consiguiente declaración de fallido de la sociedad, pudiendo –entonces sí– la Hacienda Pública reclamar el cobro de sus créditos a los liquidadores en su calidad de responsables subsidiarios.

2.3. La fase de extinción *stricto sensu* de personas jurídicas: la exigencia de las obligaciones tributarias pendientes a los socios

La última fase del proceso de extinción de una sociedad se encuentra constituida por su cancelación en el Registro Mercantil, mediante la inscripción de la escritura donde conste que han concluido las operaciones de liquidación, lo cual implica que cese su personalidad jurídica.

Ahora bien, si una vez cancelada la entidad y, por tanto, extinguida su personalidad jurídica, ¿qué sucede si aparecen nuevas deudas sociales? Evidentemente, en estos casos, no podrá dirigirse la acción de cobro contra la sociedad, dado que ésta ya ha desaparecido del mundo jurídico, sino que, por el contrario, los *antiguos socios* responderán solidariamente de las deudas no satisfechas, hasta el límite de la cuota de liquidación que hubieran

17 En este sentido, IGLESIAS PRADA y GARCÍA DE ENTERRÍA y LORENZO-VELÁZQUEZ [«Lección 20. La disolución y liquidación de las sociedades mercantiles», en *Lecciones de Derecho mercantil* (MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., Dir.), op. cit., pág. 463] han puesto de manifiesto que a partir de la cancelación de los asientos registrales de la sociedad se produce la extinción de la misma, sin que sea posible una posterior reapertura de la liquidación, ni siquiera en los casos en que la extinción no haya ido precedida de una liquidación real de la totalidad de las relaciones jurídicas mantenidas por la sociedad. Por su parte, para MUÑOZ MARTÍN (*Disolución y derecho a la cuota de liquidación en la sociedad anónima*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 257), «la disolución y entrada en liquidación de la sociedad no supone la muerte súbita de la misma, sino su paso a una fase en la que su objetivo principal es su desaparición».

18 Para FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., págs. 136 y 161), el presupuesto de hecho de la responsabilidad del liquidador tiene lugar en el proceso de liquidación, el cual es previo a la extinción de la persona jurídica; por lo tanto, es en relación a esta última con quien debe realizarse la declaración de fallido. En este mismo sentido, puede consultarse la Sentencia del TSJ del País Vasco de 29 de junio de 2009 (FJ 2º) (JUR 2009/369525).

recibido (art. 399.1 LSC)¹⁹, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de exigir, a su vez, la respectiva responsabilidad a los liquidadores (art. 399.2 LSC)²⁰.

Por otro lado, y en lo que al ámbito tributario concierne, sólo una vez extinguida la sociedad los antiguos socios van a ser deudores principales de las obligaciones tributarias pendientes de ésta, puesto que, dada su consideración como sucesores de la compañía extinta, van a subrogarse en su misma posición jurídica. Y ello resulta plenamente conforme con el tenor literal del artículo 40.1 de la LGT, en cuya virtud: «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley. Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento».

De este modo, para poder exigir las referidas obligaciones tributarias devengadas, en su momento, por la persona jurídica, la Hacienda Pública deberá dirigirse frente a los socios como sucesores de aquélla, pasando a convertirse, por tanto, en deudores principales de las mismas. A estos efectos, sólo si éstos no realizan el pago en período voluntario, y tras haber sido declarados fallidos, puede exigirse responsabilidad a los liquidadores, quienes, a su vez, tienen la posibilidad de ejercitar la acción de regreso frente a aquéllos (art. 41.6 LGT).

En relación con esta cuestión, consideramos que resulta criticable la regulación establecida en la normativa tributaria indicada, dado que mientras que en el ámbito mercantil aunque los socios deban devolver el importe al que ascienden las nuevas deudas sociales –lo cual resulta lógico en virtud del principio de enriquecimiento injusto–, también se prevé la exigencia de responsabilidad a los liquidadores; sujetos estos últimos que, en definitiva, son los que han incumplido una de las funciones encomendadas a su propio cargo, pues han realizado las operaciones de liquidación y cancelado los asientos registrales de la sociedad sin haber satisfecho todas las deudas sociales,

El régimen jurídico-tributario expuesto da lugar, como ha puesto de manifiesto SAINZ DE BUJANDA, a que en la práctica se cierre el paso a la exigencia de responsabilidad a los liquidadores – recordemos que éstos siempre podrán ejercitar la acción de regreso frente a los socios–, siendo aquéllos, en cambio, los únicos causantes de que al terminar el proceso de extinción social queden obligaciones tributarias pendientes

19 De conformidad con el cual: «Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación».

20 A cuyo tenor: «La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores». A estos efectos, y como ha puesto de manifiesto LARA GONZÁLEZ («La extinción de la sociedad», en *Disolución y liquidación de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, pág. 355), hasta la cancelación registral de la compañía los acreedores insatisfechos conservan la acción para reclamar frente a la sociedad; ahora bien, a partir del momento de su extinción, dicha acción deberá dirigirse frente a los antiguos socios, quienes asumen ex lege las deudas sociales, convirtiéndose en obligados directos frente a los acreedores sociales.

lo cual demuestra que, cuanto menos, han actuado de forma negligente y, por ello, resulta lógica la exigencia de responsabilidad.

En cambio, el régimen jurídico-tributario expuesto da lugar, como ha puesto de manifiesto SAINZ DE BUJANDA, a que en la práctica se cierre el paso a la exigencia de responsabilidad a los liquidadores –recordemos que éstos siempre podrán ejercitar la acción de regreso frente a los socios–, siendo aquéllos, en cambio, los únicos causantes de que al terminar el proceso de extinción social queden obligaciones tributarias pendientes²¹.

Por el contrario, para BLÁZQUEZ LIDOY, no resulta desacertado acudir primero frente a los socios, pues aunque suponga una barrera para actuar contra los liquidadores –quienes realmente son los únicos responsables de cerrar la liquidación incorrectamente–, en opinión del citado autor, esto constituye un problema de índole privada. A estos efectos, entiende que el patrimonio social es el que debe responder de las deudas y no parece justo, a su juicio, que sea el patrimonio de los liquidadores el que deba responder únicamente y en primera instancia²².

Por lo que a nosotros concierne, no compartimos la opinión expuesta en el párrafo anterior, dado que consideramos que la actual regulación, en vez de reforzar las garantías de la Hacienda Pública, impide la exigencia de responsabilidad a los liquidadores, “que normalmente serán los únicos causantes de que al terminar el proceso de extinción de la sociedad queden obligaciones tributarias pendientes”²³. Y ello se hubiera evitado, a nuestro modo de ver, si en la normativa tributaria solamente se hubiesen recogido los aspectos tributarios de la referida operación societaria, habiéndose realizado, a su vez, una remisión, de carácter general, al Derecho mercantil, parcela ésta del ordenamiento jurídico donde ya se había regulado, de una forma nítida, dicha cuestión y donde se tienen en cuenta los perjuicios que puedan sufrir los socios por la vía del *resarcimiento de daños*.

21 SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *CREDF*, núm. 70, 1990, pág. 157. Asimismo, para CASANA MERINO («Estatuto jurídico del sucesor», *CREDF*, núm. 78, 1993, pág. 274), incluso en el supuesto de que las deudas no fueran satisfechas antes de la extinción de la sociedad no sería lógico exigir el pago a los socios, sino a los liquidadores. FALCÓN Y TELLA [«Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *QF*, núm. 19, 2003, pág. 6] ha considerado, a este respecto, que en el plano fiscal lo lógico sería que la Administración agotase la exigencia de responsabilidad a los administradores y liquidadores, antes de dirigirse frente a los socios. En palabras de FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., págs. 150), esta regulación resulta sorprendente, pues por medio de la misma “el sucesor debe cubrir una obligación tributaria que es producto de una mala gestión por parte del liquidador quien responderá, en todo caso, como un responsable subsidiario”. Siguiendo esta misma línea, RUIBAL PEREIRA (*La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 259) considera que los liquidadores deberían ser los únicos responsables en estos supuestos.

22 BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *REF*, núm. 255, 2004, pág. 59.

23 ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 203. Asimismo, GUERRA REGUERA (*Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997, pág. 180) ha puesto de manifiesto que al considerarse a los socios como deudores principales y a los liquidadores y administradores sociales meros responsables subsidiarios, que son quienes han intervenido en las tareas de gestión y liquidación de la sociedad, “resulta curioso observar cómo la reacción del ordenamiento va perdiendo contundencia a medida que se acerca a quienes realmente cometieron la infracción”.

2.4. Aspectos sustantivos de la disolución con liquidación de personas jurídicas

2.4.1. El alcance de las obligaciones tributarias a las que tienen que hacer frente los socios

Como ya ha sido indicado con anterioridad, la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas disueltas y liquidadas se encuentra prevista en el artículo 40.1 de la LGT, precepto éste que distingue, en su seno, entre aquellas entidades que limitan la responsabilidad patrimonial de dichos sujetos –*sociedades capitalistas*– y aquellas otras que no establecen ninguna limitación al respecto –*sociedades personalistas*–.

En este sentido, el referido precepto establece, en relación con el primer grupo de entidades citadas, que si una vez disueltas y liquidadas las mismas apareciesen deudas tributarias pendientes, estas últimas deberán exigirse a los socios respectivos, los cuales quedarán solidariamente obligados a su cumplimiento con el límite de la cuota de liquidación que les hubiera correspondido y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social, limitación ésta que, como en su momento veremos, no resulta aplicable en el caso de sociedades personalistas.

Siendo esto así, debe abordarse, a continuación, el análisis concreto del alcance que presenta la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de dichas personas jurídicas una vez producida la extinción de las mismas²⁴, comenzando nuestro examen, en primer lugar, por las denominadas *sociedades capitalistas*.

2.4.1.1. En las sociedades capitalistas

2.4.1.1.1. Ideas previas

Procediendo en el orden arriba indicado, la primera precisión que debe realizarse es que, en el supuesto ahora examinado, la transmisión de las deudas pendientes a los socios se producirá con independencia de que las mismas hubieran sido liquidadas ya en el momento de la extinción de la persona jurídica, o bien estuviesen *pendientes de liquidación* en este instante, previsión ésta que aparece expresamente recogida en el artículo 40.2 de la LGT²⁵.

Junto a lo anterior, y en segundo lugar, debe señalarse que, dados los términos utilizados por el artículo 40.1 de la LGT, cabría entender que los socios deben hacer frente, en estos casos, a la *totalidad* de las prestaciones que conforman la deuda tributaria –la principal (cuota) y, en su caso, las accesorias (intereses y recargos)–, dado que dicho precepto hace referencia a las «*obligaciones tributarias pendientes*» –expresión ésta que abarca a unas y otras–. Dicha conclusión vendría a verse corroborada, de una parte, por el hecho de que en relación a los casos

24 En todo caso, debe recordarse de nuevo que, de conformidad con la normativa mercantil, dicha extinción no puede tener lugar sin haberse satisfecho previamente la totalidad de las deudas sociales –incluidas, como es obvio, las tributarias– (arts. 391.2 LSC).

25 En virtud del cual: «*El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores (...)*». En este sentido, el TEAC, en su Resolución de 25 de julio de 2007 (Considerando 3º) (JT 2007/1656), ha indicado que la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes no va a limitarse a las ya liquidadas y notificadas a la entidad disuelta, sino también a las devengadas y pendientes de liquidación, siendo la prescripción el único límite para exigir las referidas obligaciones.

Estimamos, *lege ferenda*, que no tendrían que ser exigibles a dichos socios todas aquellas prestaciones que tuviesen su origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o, más en concreto, de sus órganos de representación (los administradores o liquidadores). Ello resulta lógico, dado que, en puridad, serán estos últimos los únicos responsables del devengo de tales prestaciones y de que éstas no se hayan pagado en su momento

de disolución con liquidación de las personas jurídicas, el artículo 177.2 de la LGT establezca, en su último párrafo, que «*La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes*»²⁶; y, de otra, por la circunstancia de que los referidos socios deban responder incluso –por disponerlo así el artículo 40.5 de la citada Ley– de las sanciones que pudieran proceder como consecuencia de las infracciones cometidas por la sociedad extinta.

No obstante lo anterior, estimamos, *lege ferenda*, que no tendrían que ser exigibles a dichos socios todas aquellas prestaciones que tuviesen su origen en el comportamiento negligente de la propia persona jurídica o, más en concreto, de sus órganos de representación (los administradores o

liquidadores). Ello resulta lógico, dado que, en puridad, serán estos últimos los únicos responsables del devengo de tales prestaciones y de que éstas no se hayan pagado en su momento, por lo que parece obvio que aquellos sujetos no deberían hacer frente a las mismas; cuestión distinta será –como es evidente– que los socios sí deban responder de sus propios intereses, recargos y costas cuando no hagan frente al pago de las cantidades que les sean exigidas en su condición de tales.

Ahora bien, lo cierto es que en la actualidad, y a la vista de los términos estrictos en que se expresa la LGT, los socios de una sociedad capitalista extinta deben satisfacer, de forma solidaria, *todas las obligaciones y sanciones tributarias pendientes* de pago por la misma, pudiendo dirigirse la Hacienda Pública, a tales efectos, frente a cualquier socio o contra todos ellos sucesiva o simultáneamente.

Junto a ello, cabe señalar que, en estos casos, dichos sujetos no deberán responder de las referidas deudas con su patrimonio personal –el cual no se verá comprometido–, puesto que su responsabilidad se encuentra *limitada*²⁷, limitación ésta que, a raíz de la modificación operada por obra de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en el artículo 40.1 de la LGT, ya no se encuentra únicamente en la cuota de liquidación que hubiera correspondido a cada socio, sino, por el contrario, en el resultado de adicionar a la misma las *demás percepciones* recibidas por dichos sujetos que hayan minorado el patrimonio social en los dos años anteriores a la fecha de disolución.

26 La letra normal es nuestra. Dicha previsión aparece reiterada en el artículo 127.4 del RGR, de conformidad con el cual: «*Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios (...). En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos*» (la letra normal es nuestra).

27 Para GIMENO VALLEDOR («La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004, pág. 281), en estos casos nos encontramos ante una solidaridad atemperada por la cuantía de la deuda. En todo caso, téngase en cuenta que si a los socios no les ha sido adjudicada cantidad alguna, debido a que la cuota de liquidación correspondiente asciende a cero, es obvio que los mismos de nada deberán responder. Vid., en este sentido, las Sentencias de la AN de 19 de diciembre de 2002 (FJ 4º) (JT 2003/28) y del TSJ de Cantabria de 21 de enero de 2002 (FJ 3º) (JT 2002/780) y 18 de mayo de 2001 (FJ 8º) (JT 2001/760).

De acuerdo con ello, el primer Texto legal arriba citado pretende evitar el fraude que supondría preliquidar la sociedad, con la finalidad de que la cuota de liquidación resultante fuera reducida o anulada²⁸; en este sentido, ya la propia Exposición de Motivos de aquél pone de relieve que la «actuación en fraude de la Hacienda Pública consistente en repartir el patrimonio existente, una vez nacida la deuda, a los socios a través de operaciones de preliquidación, para dejar paso a una liquidación formal con una cuota insignificante, cuando no inexistente, hace aconsejable incrementar a estos efectos el valor de la cuota de liquidación del socio sucesor en la deuda tributaria que opera como límite de su responsabilidad»²⁹.

De este modo, lo que pretende evitarse son aquellos retornos a los socios basados en diversos títulos jurídicos, ya sean simulados (tales como, una devolución de préstamos) o no (por ejemplo, una reducción de capital con restitución de aportaciones), negocios todos ellos que, en su conjunto, constituyen operaciones de *vaciamiento patrimonial* de la sociedad³⁰, siendo el único límite para ello de carácter temporal: al tener que tratarse de percepciones recibidas en los *dos años* precedentes a la fecha de disolución de la entidad³¹.

En relación con dicha reforma normativa, somos de la opinión de que la misma puede ocasionar *ciertos problemas en su aplicación*, en la medida en que la referencia a las demás percepciones resulta, del todo punto, imprecisa, al no especificarse aquéllas y porque el nuevo tenor literal del artículo 40.1 de la LGT posibilita la inclusión, en los casos de extinción de personas jurídicas, de conductas no necesariamente fraudulentas, cuestión ésta que se hubiera evitado con la introducción de alguna mención relativa a la necesidad de concurrir, en tales actuaciones, el ánimo de defraudar o de repartir el patrimonio social en perjuicio de los acreedores³².

Asimismo, entendemos que el referido *plazo bianual* es inadecuado, puesto que si el objeto de la reforma normativa ahora indicada se encuentra en evitar el fraude a la Hacienda Pública, a través de operaciones de

28 PELÁEZ MARTOS, J. M^a, y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, pág. 156.

29 Apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

30 En este sentido, PELÁEZ MARTOS y SANTOLAYA BLAY (*Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, op. cit., págs. 156 y 157) han resaltado el hecho de que, a la cuota de liquidación deban serle añadidas, a partir de ahora, las cantidades vaciadas en los dos años precedentes a la disolución y liquidación de la sociedad, constituye «una circunstancia que va a obligar a eventuales adquirentes del capital de entidades a mostrarse especialmente atentos a las operaciones llevadas a cabo por los antiguos socios en el citado plazo bianual, puesto que las mismas desplegarán efectos no sobre sus autores sino sobre tales adquirentes (por ejemplo, reparto de dividendos)».

31 A estos efectos, y a falta de mención expresa, el referido plazo bianual deberá computarse de fecha a fecha, a tenor de lo previsto en el artículo 48.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuya virtud: «Si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación o publicación del acto de que se trate, o desde el siguiente a aquel en que se produzca la estimación o desestimación por silencio administrativo. Si en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entenderá que el plazo expira el último día del mes».

32 De acuerdo con ello, CHECA GONZÁLEZ («Capítulo I. La modificación de los supuestos de sucesión y de responsabilidad tributaria para prevenir el fraude fiscal», en *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 71 y 72) ha venido a indicar que «habría sido necesario que en este artículo 40 de la LGT se hubiese especificado y clarificado qué conductas societarias y de las entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas pueden originar un aumento de la responsabilidad de socios». En esta línea, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS («Artículo 40. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad», en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., Coord.), 3ª ed., Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2013, págs. 376 y 377) ha puesto de relieve que el problema reside en determinar cuáles serán esas percepciones patrimoniales recibidas por los socios en los dos años anteriores a la fecha de disolución, puesto que, en su opinión, «si a lo largo de la vida de la sociedad, el socio ha venido percibiendo regularmente un salario por trabajos prestados a la misma, no parece lógico que dentro de aquellas percepciones se incluya tal salario».

vaciamiento patrimonial de personas jurídicas que posteriormente van a ser extinguidas, debería haberse hecho coincidir el citado plazo, a nuestro juicio, con el de *prescripción de la deuda tributaria*, esto es, cuatro años (art. 66 LGT)³³.

2.4.1.1.2. Delimitación de la sucesión en los casos de disolución con liquidación de sociedades capitalistas frente al supuesto de responsabilidad solidaria recogido en el artículo 42.2.a) de la LGT

La nueva redacción operada en el seno del artículo 40.1 de la LGT por obra de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, concluye indicando que el régimen instituido en el mismo se entiende «*sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley*». De este modo, en el caso de preliquidaciones fraudulentas de una sociedad el socio en cuestión puede incurrir en el supuesto de responsabilidad solidaria recogido en sede de la letra a) del artículo 42.2 de la LGT, en la medida en que, en tales casos, va a entenderse obstaculizada la acción de cobro contra el deudor principal³⁴.

De acuerdo con ello, es preciso tener en cuenta que si tiene lugar el supuesto previsto en el último precepto arriba citado, al tratarse de un caso de responsabilidad solidaria, no podrá aplicarse el referido artículo hasta que no se haya agotado la acción de cobro en período voluntario frente al deudor principal (art. 175.1 LGT), que, en virtud de la sucesión, será el sucesor³⁵.

Ahora bien, cabe señalar que, a nuestro modo de ver, dicha remisión al artículo 42.2.a) de la LGT resulta innecesaria, dado que, con independencia de que exista (o no) una mención legal expresa a este respecto, nada obsta para que la Administración tributaria derive, cuando sea oportuno, la correspondiente responsabilidad con base en el mencionado precepto.

2.4.1.2. En las sociedades personalistas

Pasando ya al estudio de las *sociedades personalistas*, debe indicarse que el elemento fundamental que diferencia a las mismas de las sociedades capitalistas, en lo que a nuestro objeto de estudio concierne, es el relativo a la ausencia de limitación de la responsabilidad de los socios de las primeras compañías, los cuales deben hacer frente, si fuera preciso, con la *totalidad* de su patrimonio personal a las deudas sociales.

33 En relación con la cuestión indicada en el texto, cabe señalar que ya durante la tramitación parlamentaria de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, el Grupo Parlamentario Socialista presentó una enmienda proponiendo que, en lugar del referido plazo bianual, se computasen los cinco años anteriores a la fecha de disolución de la sociedad, planteando, asimismo, dicho Grupo la ampliación del plazo de prescripción de la deuda tributaria a cinco años.

34 En relación con el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.2.a) de la LGT nos remitimos al trabajo realizado por DE MIGUEL ARIAS, S.: «La responsabilidad tributaria por conductas que impiden o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», QF, núm. 14, 2009.

35 De acuerdo con ello, PELÁEZ MARTOS y SANTOLAYA BLAY (*Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012, op.cit.*, pág. 158) han afirmado que, en estos casos, la acción de cobro debe ordenarse del siguiente modo: "1) Sucedido (deudor principal en primera instancia); 2) Sucesor (Deudor principal en segunda instancia); 3) Responsable solidario del artículo 42.2.a".

Así, tanto el Código de Comercio en sus artículos 127 y 148³⁶, como la LGT en el artículo 40.1 establecen, con relación a las sociedades personalistas, que los socios quedarán personal y solidariamente obligados por las deudas pendientes de la entidad, debiendo hacer frente en su *integridad* y, si fuera necesario, con todos sus bienes a las obligaciones tributarias pendientes de dichas sociedades, pudiendo, cualquiera de ellos, satisfacer por entero la deuda, resultando aplicable, por tanto, el *principio de responsabilidad patrimonial universal* del artículo 1911 del CC³⁷.

Sólo el sujeto infractor deberá hacer frente a la citada sanción y, en modo alguno, el resto de los socios de la compañía, dado que, como ya hemos indicado, no es posible extender los efectos de las conductas ilícitas cometidas por terceros a sujetos que no han participado en su comisión

A su vez, tenemos que precisar que mientras que los socios deberán hacerse cargo *ilimitadamente* de las deudas tributarias pendientes de la sociedad (art. 40.1 LGT), esto es, cuota, intereses, recargos y costas del procedimiento de apremio, pudiendo responder con todos sus bienes presentes y futuros; el artículo 40.5 del citado Texto legal, establece –tanto en referencia a las entidades ahora estudiadas como para las sociedades capitalistas– que aquéllos tendrán que hacer frente a las *sanciones* recaídas por infracciones cometidas por la sociedad, sólo hasta donde alcance el *valor de la cuota de liquidación* que les hubiera correspondido y las *demás percepciones* recibidas por dichos sujetos que hayan minorado en patrimonio social en los dos años anteriores a la fecha de disolución.

Siendo esto así, a continuación vamos a analizar las diferentes teorías que se han formulado en relación con la transmisión de las sanciones a los socios de entidades disueltas y liquidadas, con el fin de determinar si la regulación establecida a este respecto resulta adecuada con los principios constitucionales de personalidad de la pena y culpabilidad.

2.4.2. La cuestión de la transmisión de las sanciones impuestas a la sociedad

Como ya hemos indicado en el párrafo precedente, en la hipótesis de disolución con liquidación de personas jurídicas las sanciones tributarias que pudieran proceder por las infracciones cometidas por aquéllas serán exigibles a los sucesores de las mismas con el límite mencionado (art. 40.5 LGT)³⁸; y ello porque en la normativa tributaria se considera que los socios se subrogan en el lugar de la entidad extinta, debiendo hacer frente a todas las obligaciones tributarias pendientes, incluso a las sanciones.

36 A estos efectos, el artículo 127 del Código de Comercio dispone que «*Todos los socios que formen la compañía colectiva, sean o no gestores de la misma, estarán obligados personal y solidariamente, con todos sus bienes, a las resultas de las operaciones que se hagan a nombre y por cuenta de la compañía, bajo la firma de ésta y por persona autorizada para usarla*» y el artículo 148 de la citada norma señala que «*Todos los socios colectivos, sean o no gestores de la compañía en comandita, quedarán obligados personal y solidariamente a las resultas de las operaciones de ésta, en los propios términos y con igual extensión que los de la colectiva (...)*» (la letra normal es nuestra).

37 En cuya virtud: «*Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros*».

38 Asimismo, dicha previsión se recoge, a su vez, en el artículo 182.3 de la LGT, en cuya virtud: «*Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley*».

En la hipótesis que ahora nos ocupa no rige la regla de la intransmisibilidad de las sanciones, debiendo responder de las mismas, en consecuencia, las entidades resultantes o beneficiarias de los procesos arriba aludidos, conclusión ésta que, sin embargo, ha sido puesta en tela de juicio, en ciertas ocasiones, por alguno de nuestros tribunales

Ahora bien, siendo la regulación expuesta *ut supra* la establecida en la normativa tributaria, ésta ha dado lugar a la formulación de *dos corrientes doctrinales*, una a favor de la misma y otra en contra. A estos efectos, los autores partidarios de la transmisión de las sanciones a los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas justifican su argumentación en el hecho de que según la legislación mercantil, y con carácter previo a la extinción de la sociedad y del reparto del haber social, deberían haberse pagado todos los débitos pendientes de la misma. Así, sólo en este supuesto, la cuota de liquidación que hubiera recibido cada socio sería la real; sin embargo, al no haberse satisfecho a todos los acreedores aquéllos

deberán hacer frente a las deudas pendientes de la sociedad y, en su caso, a las sanciones tributarias pendientes, puesto que han recibido más de lo que les correspondería³⁹.

Como consecuencia de lo anterior, se ha estimado que, en estos casos, nos encontramos ante una *excepción al principio de personalidad de la pena*, dado que, si se hubiesen tenido en cuenta las sanciones tributarias, la cuota correspondiente a cada socio hubiera sido menor, ya que el pasivo hubiera sido mayor, estableciéndose, por ello, el límite del valor de la cuota de liquidación adjudicada –y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social– en la transmisión de aquéllas⁴⁰. De este modo, precisamente para salvaguardar el referido principio se establece dicha limitación, de forma que no sea posible que con el patrimonio personal del socio se haga frente a las sanciones tributarias pendientes.

Por otra parte, un segundo grupo de autores defienden la intransmisibilidad de las referidas sanciones, justificando su tesis con base en los principios de personalidad de la pena y culpabilidad, los cuales son vulnerados al permitirse que los socios respondan de las sanciones impuestas a la sociedad. A estos efectos, se ha puesto de manifiesto que

39 En este sentido, SIMÓN ACOSTA («La potestad sancionadora», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 831) ha puesto de manifiesto que el fundamento de la transmisión de las sanciones a los sucesores de la persona jurídica se encuentra en que no resulta razonable que éstos se enriquezcan mientras no estén satisfechas las responsabilidades pecuniarias en que haya incurrido dicha entidad por la comisión de las infracciones. Por su parte, para CALVO ORTEGA («Obligados tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009, pág. 170) *“no hay transmisión de las sanciones citadas y sólo un pago de las mismas que debió ser previo a la liquidación y pago de la cuota correspondiente a los socios”*.

40 Siguiendo esta línea, para FERREIRO LAPATZA (*La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 155), *“la personalidad de la pena cede aquí ante la consideración de que sólo se puede repartir el haber social real para cuyo cálculo deben computarse también las sanciones por infracciones cometidas por la sociedad o entidad que causa la sucesión”*. Por su parte, CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, PLAZA ALONSO y RUIZ GÓMEZ (*Guía de recaudación tributaria*, 1ª ed., CISS, Bilbao, 2005, pág. 575) han puesto de relieve que *“no se infringe el principio de personalidad de la pena puesto que al exigir las sanciones a los sucesores no se está haciendo más que poner de manifiesto que la cuota de liquidación que recibieron fue excesiva al no haber considerado para el cálculo de la misma las obligaciones tributarias y las sanciones pendientes de la sociedad que se disuelve”*. Asimismo, ORÓN MORATAL («Los obligados tributarios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: principales novedades», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, CGPJ, Madrid, 2005, pág. 130) considera que el artículo 40.5 de la LGT establece una excepción al principio de personalidad de la pena, sin que esto suponga una vulneración constitucional, dado que, a su juicio, *“las sanciones si hubiesen sido impuestas con anterioridad a la extinción hubiesen minorado el haber social y por tanto el valor de la cuota de liquidación, de modo que siendo sólo transmisibles hasta el límite del valor de la cuota de liquidación, incluso en aquellos casos en que la ley no limita la responsabilidad del socio o partícipe, debe considerarse procedente la sucesión de la sanción”*.

resulta claramente contrario al *principio de personalidad de la pena* el hecho de extender las obligaciones de los sucesores de las personas jurídicas a las sanciones cometidas por éstas, pues deben hacer frente a las mismas sin que se requiera ningún componente *culpabilista* que justifique la imputación de dicha responsabilidad⁴¹.

Por lo que a nosotros respecta, entendemos que aunque efectivamente el haber social repartido no constituya la cantidad real que debería haberse adjudicado a cada uno de los socios, esto no justifica que la transmisión a los mismos de las sanciones no vulnere los principios de personalidad de la pena y culpabilidad. Y ello por un *doble motivo*: en primer lugar, porque no han podido participar en la conducta infractora imputable a la compañía, dado que no ejercen funciones de gestión y administración en la misma, sino que éstas son las tareas propias de los administradores; y, en segundo término, porque en los supuestos de disolución con liquidación de personas jurídicas son los liquidadores –y no los socios– quienes deben realizar de forma correcta dicha liquidación, haciendo frente a todos los débitos pendientes de la sociedad, entre ellos, también a las sanciones.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en la hipótesis de que alguno de los socios –con capacidad para representar y gestionar a la persona jurídica– hubiera participado en alguna infracción tributaria, fruto de la cual se hubiera derivado la correspondiente sanción a dicha entidad y siempre que se encontrase pendiente de pago una vez liquidada la misma, deberá determinarse, en primer lugar, el *grado de participación* del susodicho socio en la conducta ilícita y, sobre la base de ello, exigirle la sanción correspondiente. Por tanto, sólo el sujeto infractor deberá hacer frente a la citada sanción y, en modo alguno, el resto de los socios de la compañía, dado que, como ya hemos indicado, no es posible extender los efectos de las conductas ilícitas cometidas por terceros a sujetos que no han participado en su comisión.

Por otro lado, y en el supuesto de que ninguno de los socios hubiera colaborado en la realización de la infracción pertinente, entendemos, *lege ferenda*, que debería reformarse la previsión establecida en la normativa tributaria en los artículos 40.5 y 182.3 ambos de la LGT, relativa a la transmisión a aquéllos de las sanciones pendientes de la entidad liquidada. Y ello porque aunque es cierto que los socios han recibido una cantidad mayor de la que realmente les correspondería si se hubiera realizado correctamente la liquidación, esto no puede prevalecer sobre el respeto a los citados principios constitucionales.

3. La sucesión de las personas jurídicas disueltas y no liquidadas

3.1. Ideas previas

Hasta este momento nos hemos centrado en los supuestos de extinción de personas jurídicas a través de su disolución y liquidación, si bien, a continuación, vamos a analizar los aspectos tributarios de las *operaciones de*

41 CRUZ AMORÓS, M.: «Capítulo IV. Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006, pág. 189. Asimismo, para ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS [«Artículo 40», en *Comentarios a la nueva LGT* (HUESCA BOADILLA, R. Coord.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004, pág. 291], los socios pueden no haber sido ni liquidadores, ni administradores, por lo que difícilmente cabe atribuirles intervención en la infracción de la sociedad, ni imputarles negligencia, a falta de lo cual, en su opinión, nos hallaríamos ante un caso de responsabilidad objetiva. Siguiendo esta teoría, se han pronunciado GIMENO VALLEDOR, L.: «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, op. cit., pág. 285; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 23ª ed., Tecnos, Madrid, 2012, pág. 276.

disolución sin liquidación de los referidos entes jurídicos; y es que debido a la creciente globalización entre los mercados, las *reestructuraciones empresariales* son cada vez más frecuentes en el ámbito mercantil, pues a través de ellas se tiende al fortalecimiento de las empresas y hacia nuevas formas de organización de la actividad económica.

A este respecto, es preciso indicar que el artículo 40.3 de la LGT, el cual, como es sabido, recoge la regulación, en lo que a nosotros interesa, de los supuestos de disolución sin liquidación de personas jurídicas, ha sido modificado por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ampliándose los entes a los que resulta aplicable dicho precepto, en la medida en que frente a la anterior regulación donde se aludía, únicamente, a las sociedades mercantiles, a raíz de dicha reforma se habla de «*sociedades y entidades con personalidad jurídica*».

En este sentido, el apartado II de la Exposición de Motivos de la última norma arriba citada señala que con dicha reforma se pretende dar cobertura legal a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional, incluyéndose, de este modo y de forma explícita, «*como susceptibles de sucesión tributaria toda clase de sociedades y entidades con personalidad jurídica que tuvieran la condición de sucesoras y beneficiarias*»⁴². Siendo esto así, es el momento de examinar, acto seguido, quién y cómo deben satisfacerse las obligaciones tributarias pendientes en tales casos.

3.2. Aspectos sustantivos en las operaciones de reestructuración empresarial

3.2.1. La transmisión de las obligaciones tributarias pendientes

Procediendo en el sentido indicado, debe señalarse que cuando las referidas *operaciones de reestructuración empresarial* puedan ser calificadas como un supuesto de *sucesión a título universal*, las «*obligaciones tributarias pendientes*» de sociedades y entidades con personalidad jurídica van a transmitirse «*a las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la correspondiente operación*» (art. 40.3 LGT)⁴³, previsión ésta que también aparece recogida en el seno del artículo 90.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cual viene a señalar, a este respecto, que la sociedad adquirente asumirá los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente, pudiendo continuar o consolidar los beneficios fiscales disfrutados por esta última, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello⁴⁴.

Partiendo de esta premisa, en las operaciones de fusión, escisión total y cesión global del activo y del pasivo – siempre y cuando se haya extinguido, en este último caso, la sociedad originaria– las entidades beneficiarias de los

42 A este respecto, PELÁEZ MARTOS y SANTOLAYA BLAY (*Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, op. cit., págs. 158 y 159) han afirmado que dicha modificación va más allá, en la medida en que bajo este supuestos hallarán encaje todos los casos de disolución sin liquidación, incluidos los de personas jurídico-privadas que no revistan carácter mercantil (tales como, las sociedades colectivas agrícolas).

43 En este sentido, dispone el susodicho precepto que «*En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica*».

44 Más en concreto, el tenor literal del precepto aludido en el texto es el siguiente: «*Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente*».

referidos procesos deberán hacerse cargo de las deudas tributarias de aquélla^{45,46}; frente a ello, dicho régimen no regirá para las operaciones de escisión parcial, segregación y cesión global del activo y del pasivo –cuando no se extinga la entidad primitiva–, dado que dichas reestructuraciones empresariales no constituyen, a nuestro modo de ver, una hipótesis de sucesión de personas jurídicas –en tanto que no desaparece la sociedad transmitente– sino un supuesto de *responsabilidad* por transmisión de explotaciones o actividades económicas, siendo la sociedad beneficiaria responsable solidaria de las deudas y sanciones de la parcialmente escindida –la cual no se extingue y seguirá siendo deudora principal–⁴⁷, resultando aplicable por tanto, en estos procesos, no lo dispuesto en el artículo 40.3 de la LGT⁴⁸, sino lo previsto, en relación a dichas situaciones, bien en el artículo 42.1.c) del citado Texto legal, bien en sede de la normativa mercantil⁴⁹.

Siendo esto así, conviene precisar que en todos aquellos casos en que tenga lugar una modificación estructural societaria que implique una verdadera *sucesión*, las entidades resultantes de la misma deberán hacer frente no sólo a las obligaciones tributarias devengadas por la entidad originaria y que ya estuviesen liquidadas en el momento de su disolución, sino también a aquellas otras que se encontrasen pendientes de liquidación en dicho instante, y ello porque el artículo 40.3 de la LGT utiliza, a este respecto, la expresión «*obligaciones tributarias pendientes*», la cual, como sabemos, engloba en su seno tanto a unas como a otras.

Una vez indicado lo anterior, y pasando ya al examen de los concretos elementos de la deuda tributaria que deben transmitirse a las entidades beneficiarias de la modificación estructural realizada, cabe señalar que la LGT no especifica –al igual que sucedía en los supuestos de disolución con liquidación de las personas jurídicas– si las prestaciones accesorias –intereses de demora y recargos– originadas como consecuencia de la propia actuación

45 En relación con esta cuestión, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS y MARTÍNEZ SÁNCHEZ («La sucesión en Derecho tributario: especial consideración de los supuestos de cesión global del activo y pasivo», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pág. 911) consideran que el cesionario debe responder, en cualquier supuesto de cesión global del activo y del pasivo empresarial, de las deudas tributarias pendientes de la sociedad cedente en lugar de la misma, puesto que, en su opinión, lo regulado en el artículo 40.3 de la LGT no se corresponde –en esta concreta operación– con la figura de la sucesión tributaria, sino con la *sustitución*.

46 A estos efectos, la Resolución del TEAC de 3 de octubre de 1995 (Considerando 4º) (JT 1995/1509) vino a señalar que en estos casos, y en virtud de la *diligencia debida* de las sociedades mercantiles, la persona jurídica resultante de dichas operaciones debería hacer frente a tales débitos de forma voluntaria.

47 Idea ésta defendida, asimismo, por ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A.: «Artículo 40», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pág. 289 y BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades en la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», op. cit., pág. 65. En contra de esta tesis ha venido a pronunciarse MENÉNDEZ GARCÍA (*Fiscalidad de la Escisión de Sociedades Anónimas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006, pág. 200), para quien la entidad beneficiaria de la escisión parcial va a subrogarse sólo en la parte de las deudas tributarias en que la correspondiente unidad económica haya contribuido; a estos efectos, dicho autor considera que «*la sociedad que se escinde parcialmente dejará de ser titular de las deudas referidas a la explotación económica cedida. Y no sólo de las deudas vinculadas con concretos elementos patrimoniales, sino también, por ejemplo, de la parte correspondiente de la deuda por el Impuesto sobre Sociedades. Siendo esto así, no existirá deuda alguna a la que resulte aplicable el mecanismo de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 42.1.c) LGT, por muy ampliamente que se interprete la referencia a las obligaciones tributarias del anterior titular contenida en este precepto*».

48 A este respecto, FERNÁNDEZ AMOR (*La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, op. cit., pág. 158) ha señalado que en los supuestos en que pervive la persona jurídica de la que se extrae una parte del patrimonio, aunque se cree una nueva entidad, no se produce el presupuesto de hecho del artículo 40.3 de la LGT, al no haberse extinguido la sociedad originaria.

49 En opinión de MARTÍN FERNÁNDEZ («La responsabilidad por las deudas tributarias en los supuestos de escisión de sociedades», *La Gaceta de los Negocios*, núm. 253, 2004, págs. 6 y 7), en estos casos debería responder de las deudas tributarias pendientes de la entidad originaria, en primer término y a tenor de lo recogido en el seno de la normativa mercantil, la sociedad a la que se le atribuyan dichos débitos en el proyecto de escisión y, en su defecto, las compañías escindidas de forma solidaria y con el límite del activo neto recibido en la citada operación.

de la sociedad disuelta y que se encontrasen pendientes de pago en dicho momento resultan exigibles a las entidades sucesoras.

A estos efectos, consideramos –a diferencia que para el caso de los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas– que las sociedades resultantes del respectivo proceso de reestructuración empresarial no sólo deberán hacer frente a la *obligación tributaria principal* (art. 58.1 LGT), sino también al conjunto de las *obligaciones accesorias* que, en su caso, integren la deuda tributaria de la entidad extinta (art. 58.2 LGT), conclusión ésta que puede fundamentarse en los *dos motivos siguientes*: en primer lugar, porque sí por disposición expresa de la LGT dichas entidades han de responder –como de inmediato veremos– de las sanciones de la primitiva sociedad (arts. 40.5 y 182.3 de la citada Ley), con mayor razón deberán exigirse a aquéllas los intereses de demora y recargos correspondientes a esta última; y, en segundo término, porque resulta innegable que la expresión *obligaciones tributarias pendientes* utilizada, en este punto, por el artículo 40.3 de dicho Texto legal engloba, en su seno, tanto la cuota como los referidos intereses y recargos⁵⁰.

3.2.2. La transmisión de las sanciones tributarias pendientes

Pasando ya al análisis del régimen jurídico previsto en relación con la transmisión de las *sanciones tributarias* en los procesos de reestructuración empresarial, el mismo aparece recogido, como ya hemos indicado con anterioridad, en sede de los artículos 40.5 y 182.3 de la LGT.

Así pues, en la hipótesis que ahora nos ocupa no rige la regla de la intrasmisibilidad de las sanciones, debiendo responder de las mismas, en consecuencia, las entidades resultantes o beneficiarias de los procesos arriba aludidos, conclusión ésta que, sin embargo, ha sido puesta en tela de juicio, en ciertas ocasiones, por alguno de nuestros tribunales.

Más en concreto, ha sido la Audiencia Nacional el órgano jurisdiccional que ha venido a pronunciarse en contra de la transmisión de las referidas sanciones, habiendo indicado, a estos efectos, que *“ni por vía de sucesión hereditaria, en las personas físicas, ni por vía de sucesión por cualquier medio (fusión, absorción, derivación de responsabilidad) cabe transmitir la responsabilidad derivada de la comisión de infracciones, lo que atentaría contra el principio de culpabilidad, al trasladarse esa responsabilidad a quien sería ajeno a la relación jurídica originaria y ninguna influencia pudo desplegar para que se consumase el incumplimiento legal sometido a responsabilidad sancionadora, así como contra el de personalidad, que hace intransmisibles las sanciones”*⁵¹.

En lo que a nosotros concierne, entendemos que la exigencia de las susodichas sanciones a las personas jurídicas beneficiarias o resultantes de la correspondiente operación de reestructuración empresarial no supone una vulneración de los principios arriba citados, dada la *negociación* que en estos casos se produce entre las personas jurídicas sucedidas y las sucesoras, al ser tales operaciones fruto de *acuerdos voluntarios* entre ambas⁵². Por otra

50 Junto a ello, y como bien ha señalado BLÁZQUEZ LIDOY («Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *op. cit.*, pág. 66), en estos casos, al tratarse de una hipótesis de sucesión universal, también se transmitirá cualquier otra deuda relacionada con la aplicación de los tributos –como, por ejemplo, las *costas del procedimiento de apremio*–.

51 Sentencias de la AN de 29 de junio de 2007 (FJ 4º) (JUR 2007/229114) y 22 de septiembre de 2005 (FJ 3º) (JUR 2005/262741).

52 A este respecto, CALVO ORTEGA («Obligados tributarios», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, op. cit.*, págs. 167 y 168) considera que la peculiaridad más importante de estas operaciones es que en ellas no resulta aplicable el principio de intrasmisibilidad de la pena, al contrario que en la sucesión de las personas físicas, y ello porque, en este último caso, la sucesión como tal no es querida por el sucesor.

parte, debe tenerse en cuenta que la admisión de la tesis opuesta supondría, en la práctica, que las susodichas entidades se vieran eximidas de responder de las consecuencias derivadas de la comisión de infracciones tributarias, por lo que cabe concluir, con GARCÍA CALVENTE, que la transmisión de las sanciones se encuentra totalmente justificada en estos supuestos⁵³.

En esta línea, y precisamente al objeto de evitar que a través de las operaciones de reestructuración empresarial pueda eludirse el pago de sanciones penales, la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, vino a seguir, en su momento, un criterio idéntico al establecido en el ámbito tributario, habiéndose añadido, a raíz de aquélla, un apartado segundo al artículo 130 del CP, en cuya virtud: «*La transformación, fusión, absorción o escisión de una persona jurídica no extingue su responsabilidad penal, que se trasladará a la entidad o entidades en que se transforme, quede fusionada o absorbida y se extenderá a la entidad o entidades que resulten de la escisión (...)*»⁵⁴.

Por otra parte, es preciso advertir, asimismo, que en los supuestos de transmisión de sanciones en la hipótesis ahora examinada no resulta de aplicación el *límite de la cuota de liquidación –y demás percepciones* a las que alude el artículo 40.1 de la LGT– previsto en el inciso final del artículo 40.5 de la LGT, disponiéndolo así expresamente el artículo 127.6 del RGR, a cuyo tenor: «*No se aplicará el límite contenido en el artículo 40.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los supuestos de disolución sin liquidación*». En consecuencia, en los supuestos de reestructuración empresarial, las entidades beneficiarias o resultantes de tales operaciones deberán hacerse cargo de las sanciones correspondientes a la sociedad o sociedades originarias *sin ningún tipo de limitación*.

A este respecto, y en relación con la susodicha falta de limitación, un sector de la doctrina ha criticado el hecho de que ésta aparezca recogida en el seno de una norma reglamentaria y no en la propia LGT, lo cual comporta, en su opinión, la *ilegalidad* del artículo 127.6 del RGR, dado que la exigibilidad o inexistencia de las sanciones a los sucesores debe determinarse de manera expresa en una ley⁵⁵.

No obstante lo anterior, y sin perjuicio de que dicha crítica resulta justificada, estimamos que la previsión recogida en el precepto arriba citado no constituye un exceso reglamentario, ya que, como bien han puesto de manifiesto ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA, al no existir cuota de liquidación alguna en las operaciones de disolución sin liquidación de las personas jurídicas, es posible entender que dichos supuestos quedan *implícitamente excluidos* de lo establecido en el artículo 40.5 de la LGT, exclusión ésta que el artículo 127.6 del RGR viene a confirmar de modo explícito⁵⁶.

53 GARCÍA CALVENTE, Y.: «Capítulo V. Procedimiento frente a sucesores en la deuda tributaria», en *Los nuevos reglamentos tributarios*, 1ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2006, pág. 237.

54 Véase el Apartado VII, *in fine*, del Preámbulo de la referida Ley Orgánica 5/2010.

55 Cfr., ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 87. En este mismo sentido, MÁLVAREZ PASCUAL y LEANDRO SERRANO («El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», *REF*, núm. 273, 2005, pág. 75) entienden que el artículo 127.6 del RGR establece una regulación contraria a la prevista en el artículo 40.5 de la LGT, puesto que, a su juicio, una norma reglamentaria no constituye el lugar idóneo para fijar el alcance de los débitos transmisibles.

56 ROMERO PLAZA, C., y SERANTES PEÑA, F.: *Responsables y responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 2009, pág. 98.

4. Aspectos sustantivos de la sucesión de las entidades sin personalidad jurídica

De conformidad con el esquema expositivo propuesto en su momento, la última cuestión que ha de ser analizada queda centrada en el análisis del régimen jurídico-tributario aplicable a los supuestos en que, una vez producida la *extinción de las entidades sin personalidad jurídica*, éstas últimas no hayan satisfecho las referidas obligaciones tributarias y en qué medida sus cotitulares o partícipes tendrán que hacer frente a las mismas, cuestiones todas ellas que pasamos a examinar a continuación.

Procediendo en el sentido indicado, debe señalarse que es el artículo 40.4 de la LGT el primero de los preceptos que se ocupa de dar respuesta a dicho problema, al disponer, a este respecto, que «En caso de disolución de (...) entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, *las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán (...) a los partícipes o cotitulares de dichas entidades*»⁵⁷.

De conformidad con lo previsto en el mencionado precepto, en los casos en que tenga lugar la disolución de las entidades sin personalidad jurídica, distribuyéndose el patrimonio de las mismas entre sus partícipes o cotitulares, serán estos últimos los que deban hacer frente, no ya como responsables, sino en calidad de *sucesores* –esto es, de deudores principales– a la *totalidad* de las obligaciones tributarias pendientes del ente extinguido.

Junto a lo anterior, debe indicarse que el artículo 40.4 de la LGT utiliza la expresión *obligaciones tributarias pendientes*, lo que, como ya vimos en su momento, incluye tanto las liquidadas como las que se encontrasen pendientes de liquidación en el instante de la extinción de la entidad sin personalidad jurídica en cuestión, abarcando asimismo, dicho concepto, no sólo la *obligación tributaria principal*, sino también las *prestaciones accesorias* –intereses de demora y recargos– y las *costas del procedimiento de apremio*.

Por su parte, y ya en lo que concierne a las *sanciones tributarias*, es sabido que el artículo 181.1 de la LGT viene a otorgar la condición de *sujetos infractores* a las entidades sin personalidad jurídica⁵⁸. De conformidad con ello, nada obsta para que tales entidades deban hacer frente a las sanciones tributarias derivadas de la realización de conductas infractoras imputables a las mismas; ahora bien, en lo que a nosotros interesa, cabe preguntarse qué sucederá cuando dichos entes procedan a extinguirse quedando pendiente de pago el importe de las referidas sanciones.

A este respecto, es el artículo 40.5 de la LGT el que prevé la transmisión a los partícipes de tales entes de las sanciones tributarias correspondientes a los mismos, si bien con el *límite* del valor de la *cuota de liquidación* que le hubiera correspondido a cada uno de aquéllos y *demás percepciones patrimoniales* recibidas en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social. En este sentido, y como ya pusimos de relieve en relación con la exigencia de dicho concepto a los socios de las personas jurídicas disueltas y liquidadas, se ha venido afirmando que la mencionada limitación pretende evitar el quebranto de los principios de personalidad

57 La letra normal es nuestra.

58 A cuyo tenor: «Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes».

de la pena y de culpabilidad que pudiera tener lugar por el hecho de hacer responder a terceros sujetos de las consecuencias derivadas de la comisión de infracciones en las cuales éstos no han intervenido⁵⁹.

No obstante, y como también indicamos en su momento, no compartimos la afirmación expuesta en el párrafo precedente, dado que, a nuestro juicio, la citada limitación no salvaguarda la flagrante vulneración que se produce, en estas situaciones, de los principios constitucionales mencionados *ut supra*, al transmitirse dichas sanciones a sujetos que no han participado, en modo alguno, en la conducta infractora; bien al contrario, estimamos que cuando uno de los cotitulares hubiera cometido una actuación ilícita –en representación de la entidad sin personalidad jurídica–, la solución correcta en este punto conllevaría exigir al mismo, de manera directa y exclusiva, las sanciones que procedan por la realización de aquélla.

5. Bibliografía

- › ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la Ley General Tributaria*, 3ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- › ANIBARRO PÉREZ, S., y SESMA SÁNCHEZ, B.: *Infracciones y sanciones tributarias*, Lex Nova, Valladolid, 2005.
- › BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Novedades en la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *REF*, núm. 255, 2004.
- › BROSETA PONT, M., y MARTÍNEZ SANZ, F.: *Manual de Derecho mercantil*, 15ª ed., Volumen I, Tecnos, Madrid, 2008.
- › CALVO ORTEGA, R.: «Obligados tributarios», en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009.
- › CASANA MERINO F.: «Estatuto jurídico del sucesor», *CREDF*, núm. 78, 1993.
- › CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C., DE DIEGO RUIZ, R., MEJÍAS LÓPEZ, M., MESTRE GARCÍA, E., PLAZA ALONSO, A., y RUIZ GÓMEZ, E.: *Guía de la Ley General Tributaria*, 1ª ed., CISS, Bilbao, 2004.
- › CRUZ AMORÓS, M.: «Capítulo IV. Sucesores, responsables, capacidad de obrar y domicilio tributarios», en *Estudios de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2006.
- › CHECA GONZÁLEZ, C.: «Capítulo I. La modificación de los supuestos de sucesión y de responsabilidad tributaria para prevenir el fraude fiscal», en *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.
- › DE MIGUEL ARIAS, S.: «La responsabilidad tributaria por conductas que impiden o dificultan el embargo o la ejecución de los bienes del obligado tributario», *QF*, núm. 14, 2009.
- › FALCÓN Y TELLA, R.: «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *QF*, núm. 19, 2003.
- › FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: *La responsabilidad fiscal de los administradores y sucesores de personas jurídicas*, Bosch, Barcelona, 2005.
- › FERREIRO LAPATZA, J. J.: *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

59 En este sentido, MORIES JIMÉNEZ («Los entes de hecho como obligados tributarios en la nueva Ley General Tributaria», en *Personalidad y capacidad jurídicas. 74 contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, Tomo II, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005, págs. 920 y 921) ha indicado que para salvaguardar el principio de personalidad de la pena en el caso de sucesión en las sanciones se establece como límite el valor de la cuota de liquidación que corresponda, «es decir, la adjudicada o la que debiera haber sido adjudicada, de forma que, sea cual sea el tipo de sociedad o entidad, por este concepto no es posible alcanzar el patrimonio personal de los socios o partícipes».

- › GARCÍA CALVENTE, Y.: «Capítulo V. Procedimiento frente a sucesores en la deuda tributaria», en *Los nuevos reglamentos tributarios*, 1ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2006.
- › GIMENO VALLEDOR, L.: «La sucesión en la nueva Ley General Tributaria. Los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, IEF, Madrid, 2004.
- › GUERRA REGUERA, M.: *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1997.
- › HUESCA BOADILLA, R.: «Artículo 40», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- › IGLESIAS PRADA, J. L., y GARCÍA DE ENTERRÍA y LORENZO-VELÁZQUEZ, J.: «Lección 20. La disolución y liquidación de las sociedades mercantiles», en *Lecciones de Derecho mercantil* (MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A., Dir.), 2ª ed., Civitas, Madrid, 2004.
- › JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J., y MARTÍNEZ SÁNCHEZ, C.: «La sucesión en Derecho tributario: especial consideración de los supuestos de cesión global del activo y pasivo», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo II, Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- › LARA GONZÁLEZ, R.: «La extinción de la sociedad», en *Disolución y liquidación de sociedades mercantiles*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- › MÁLVAREZ PASCUAL, L., y LEANDRO SERRANO, M.: «El nuevo procedimiento de recaudación tributaria, con atención especial a las novedades introducidas por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación», *REF*, núm. 273, 2005.
- › MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «La responsabilidad por las deudas tributarias en los supuestos de escisión de sociedades», *La Gaceta de los Negocios*, núm. 253, 2004.
- › MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho financiero y tributario*, 23ª ed., Tecnos, Madrid, 2012.
- › MENÉNDEZ GARCÍA, G.: *Fiscalidad de la escisión de Sociedades Anónimas*, Aranzadi, Cizur Menor, 2006.
- › MORIES JIMÉNEZ, Mª. T.: «Los entes de hecho como obligados tributarios en la nueva Ley General Tributaria», en *Personalidad y capacidad jurídicas. 74 contribuciones con motivo del XXV Aniversario de la Facultad de Derecho de Córdoba*, Tomo II, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, Córdoba, 2005.
- › MUÑOZ MARTÍN, N.: *Disolución y derecho a la cuota de liquidación en la sociedad anónima*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- › ORÓN MORATAL, G.: «Los obligados tributarios en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: principales novedades», en *La reforma de la Ley General Tributaria*, CGPJ, Madrid, 2005.
- › PELÁEZ MARTOS, J. Mª., y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013.
- › ROMERO PLAZA, C., y SERANTES PEÑA, F.: *Responsables y responsabilidad tributaria*, CISS, Valencia, 2009.
- › RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- › SAINZ DE BUJANDA, F.: «La transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas», *CREDF*, núm. 70, 1990.
- › SÁNCHEZ CALERO, F., y SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: *Instituciones de Derecho mercantil*, Vol. I., 3ª ed., Aranzadi, Cizur Menor, 2008.

- › SIMÓN ACOSTA, E.: «La potestad sancionadora», en *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, 2ª ed., Civitas, Cizur Menor, 2009.
- › VICENT CHULIÀ, F.: *Introducción al Derecho mercantil*, 21ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.
- › ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Artículo 40», en *Comentarios a la nueva LGT* (HUESCA BOADILLA, R. Coord.), Aranzadi, Cizur Menor, 2004.
- › «Artículo 40. Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad», en *Comentarios a la Ley General Tributaria* (HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M., Coord.), 3ª ed., Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2013.
- › ZORNOZA PÉREZ, J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Civitas, Madrid, 1992.

