

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LOS SUCESORES DE ENTIDADES DISUELTAS Y LIQUIDADAS QUE LIMITAN LA RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS

Felipe Romero García

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

Entre las recientes modificaciones introducidas en la LGT con la loable intención de luchar contra el fraude, algunas tratan de salir al paso de maniobras evasivas ante la recaudación tributaria. Con esta finalidad se ha procedido a ampliar el límite de la responsabilidad patrimonial de los socios de entidades que limitan la responsabilidad. No obstante, los términos del actual artículo 40.1 de la LGT plantean no pocas dudas interpretativas sobre la identificación e importe de las percepciones patrimoniales percibidas por los socios que deberán adicionarse a la cuota de liquidación recibida, lo que conlleva una notable inseguridad jurídica para los socios acerca del alcance de su responsabilidad patrimonial, amén del resultado desmesurado al que puede conducir.

Palabras claves: recaudación, obligados tributarios, sucesores y responsabilidad patrimonial de los socios.

Fecha de entrada: 20-12-2012 / Fecha de aceptación: 04-02-2013

PATRIMONIAL RESPONSIBILITY OF THE SUCCESSORS OF LIQUIDATED ENTITIES WHO LIMIT THE RESPONSIBILITY OF THE PARTNERS

Felipe Romero García

ABSTRACT

Between the recent modifications got in the LGT with the commendable intention of fighting against the fraud, some they try to go out to the step of evasive manoeuvres before the tributary collection. With this purpose one has proceeded to extend the limit of the patrimonial responsibility of the partners of entities who limit the responsibility. Nevertheless, the terms of the current article 40.1 LGT raises not few interpretive doubts on the identification and amount of the patrimonial perceptions perceived by the partners who will have to be added to the quota of received liquidation, which carries a notable juridical insecurity for the partners brings over of the scope of his patrimonial responsibility, besides the enormous result to which it can drive.

Keywords: collection, obliged tributaries, successors and patrimonial responsibility of the partners.

Sumario

1. Introducción
2. Sucesión de las deudas tributarias pendientes de sociedades disueltas y liquidadas que limitan la responsabilidad de los socios
3. Reforzamiento del cobro del crédito tributario. El límite ampliado de la responsabilidad patrimonial de los socios
4. Determinación de las operaciones cuyo importe se adicionará a la cuota de liquidación
5. Determinación del importe del límite de la responsabilidad de los socios
6. Consideraciones finales

1. INTRODUCCIÓN

Los momentos presentes, caracterizados por la precaria situación de las arcas públicas, hace que hoy sea, si cabe, más reprochable las actuaciones que provocan la imposibilidad de hacer efectivos los créditos tributarios, por lo que entre las medidas introducidas por 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, se han incluido medidas tendentes a hacer frente al desplazamiento del fraude a la fase de recaudación¹. Al margen de la comprensible y loable voluntad antifraude del legislador, la consecuencia de la norma que analizaremos puede acabar siendo desmesurada y excesiva. Por otro lado, los términos en que se expresa pueden plantear más problemas interpretativos de los que pudiera parecer a primera vista, lo que afecta, sin duda, a la seguridad jurídica del obligado tributario.

Nos centraremos en la nueva redacción del apartado 1.º del artículo 40 de la LGT², en el que pasa a disponerse que, con la finalidad de asegurar el cobro de las deudas tributarias pendientes

¹ Como señalara el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de septiembre de 1999, recurso de casación núm. 7687/1994 (NFJ008276), hay todo un elenco de instituciones en nuestro Derecho Tributario con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas: a) Utilización de obligados tributarios peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos y los sujetos retenedores; b) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias; c) Incorporación de diversas garantías de la deuda tributaria (contenidas en la actual sección V del Capítulo IV del Título II LGT), como son la prelación de créditos (art. 77 LGT), hipoteca legal tácita (art. 78 LGT), afección de bienes (art. 79 LGT), derecho de retención (art. 80 LGT), medidas cautelares (art. 81 LGT) y garantías para el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias (art. 82 LGT).

² El artículo 40 de la LGT ha experimentado modificaciones en los apartados 1.º, 3.º y 5.º. El párrafo primero del apartado 1.º queda redactado en los siguientes términos: «1. 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 estos, 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». En sintonía con ello, el apartado 5.º, relativo a la sucesión de sanciones, pasa a disponer que «Las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades a las que se refiere este artículo serán exigibles a los sucesores de las mismas, en los términos establecidos en los apartados anteriores y, en su caso, hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo».

de las sociedades disueltas y liquidadas que limitan la responsabilidad de los socios, el importe límite por el que responderán estos como sucesores vendrá determinado por la «cuota teórica de liquidación» que resulte de adicionar a la cuota de liquidación efectivamente obtenida por los socios en el momento de la liquidación el importe de las operaciones habidas con los mismos en los dos últimos años de existencia de la sociedad extinguida, que supusiera para aquellos algún tipo de percepción patrimonial, independientemente de cuál fuera su causa, con la condición de que disminuyese el patrimonio social³.

La realidad nos muestra que son frecuentes las conductas evasivas ante la recaudación consistentes en operaciones de preliquidación para dejar paso a una liquidación formal sin cuota o con cuota exigua. En este sentido, se afirma en la Exposición de Motivos de la citada Ley 7/2012 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. A tal fin se regula expresamente el alcance del límite de la responsabilidad de dicho socio en la deuda tributaria de las personas jurídicas o entidades disueltas o liquidadas que limitan la responsabilidad patrimonial de los socios, tanto en la sucesión de la deuda tributaria como de las sanciones, en su caso».

La adición de las percepciones patrimoniales, que ahora se contempla, tiene como finalidad la recomposición nominal del patrimonio social existente en el momento de la liquidación, nutriéndolo del importe de bienes que han desaparecido del patrimonio de la sociedad mediante operaciones especialmente caracterizadas por unos elementos, como son el tiempo transcurrido entre aquellas y la liquidación de la entidad, las personas que han recibido las percepciones patrimoniales en que se materializaron aquellas operaciones, y su resultado, traducido en la disminución de los recursos propios de la entidad.

Dado que la determinación de las percepciones patrimoniales obtenidas por los socios en los dos años anteriores a la disolución y liquidación de la entidad será una operación necesaria cuando el importe recibido como cuota de liquidación no sea suficiente para satisfacer las deudas tributarias pendientes de la entidad extinguida, debemos, en primer lugar, interrogarnos sobre la posibilidad de que pueda darse tal situación.

Además de la ampliación del límite de la responsabilidad patrimonial de los socios, se incluyen 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, con el propósito de dar cobertura jurídica en la ley a la sucesión de entidades jurídico-públicas, en las que también se produce la subrogación mercantil tradicional.

³ La cuestión que tratamos servirá, igualmente, para determinar el límite por el que responderán los socios de las entidades disueltas y liquidadas que no limitaban la responsabilidad de los socios, cuando se les exijan sanciones procedentes de infracciones cometidas por aquellas (art. 40.5 LGT).

2. SUCESIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS PENDIENTES DE SOCIEDADES DISUELTAS Y LIQUIDADAS QUE LIMITAN LA RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS

Como es sabido, con la apertura del periodo de liquidación cesarán en su cargo los administradores, extinguiéndose el poder de representación, asumiendo los liquidadores las funciones establecidas en la Ley de Sociedades de Capital –en adelante LSC⁴–, correspondiéndoles concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad, una vez formulado inventario y balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto (arts. 383 y 384 LSC). A los liquidadores corresponde percibir los créditos sociales y pagar las deudas sociales⁵, teniendo la obligación de velar por la integridad del patrimonio social en tanto no sea liquidado y repartido entre los socios (arts. 374 y 375 LSC).

En caso de entidades en fase de liquidación, cuando las actuaciones administrativas tengan lugar antes de la extinción de la personalidad jurídica de las mismas, dichas actuaciones se entenderán con los liquidadores⁶, lo que está en sintonía con lo dispuesto en la normativa mercantil, según la cual salvo disposición contraria de los estatutos, el poder de representación corresponderá a cada liquidador individualmente, extendiéndose la representación de los liquidadores a todas aquellas operaciones que sean necesarias para la liquidación de la sociedad (art. 379 LSC). A ellos les corresponde, igualmente, los deberes de llevanza de la contabilidad y de custodia y conservación de los libros y documentación de la sociedad (art. 386 LSC).

Concluidas las operaciones de liquidación, y tras ser sometidos a la aprobación de la junta general el balance final, el informe completo sobre dichas operaciones y el proyecto de división entre los socios del activo resultante, se procederá a la división del patrimonio resultante de la liquidación, debiendo tenerse en cuenta que 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 (arts. 390 y 391 LSC). El importe de la cuota de liquidación de los socios deberá constar en la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública de extinción de la sociedad (art. 396 LSC).

⁴ Salvo disposición contraria de los estatutos o, en su defecto, en caso de nombramiento de los liquidadores por la junta general de socios que acuerde la disolución de la sociedad, quienes fueren administradores al tiempo de la disolución de la sociedad quedarán convertidos en liquidadores (art. 376 LSC).

⁵ Así lo establece el apartado 1 del artículo 385 de la LSC, añadiendo en el apartado 2 que, en las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, los liquidadores deberán percibir los desembolsos pendientes que estuviesen acordados al tiempo de iniciarse la liquidación. También podrán exigir otros desembolsos pendientes hasta completar el importe nominal de las acciones en la cuantía necesaria para satisfacer a los acreedores.

⁶ Artículo 108 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos –en adelante RGIT–.

Si los liquidadores han cumplido convenientemente con sus obligaciones no debiera ocurrir que el activo resultante de la liquidación fuese repartido entre los socios habiendo quedado deudas tributarias pendientes. Si ello ocurriese la responsabilidad de los socios *ex* artículo 40 de la LGT tendrá lugar, como sucesores, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de los liquidadores *ex* artículo 43 de la LGT.

Situación distinta es aquella en la que no queden bienes suficientes para pagar las deudas, en cuyo caso tampoco habrá remanente repartible entre los socios. En los últimos años ha sido especialmente significativo el número de sociedades que han desaparecido, y en el periodo final de su existencia suele ocurrir que se financien, entre otras cosas, con conceptos impositivos que no son objeto de ingreso (IVA, retenciones, Impuesto sobre Sociedades)⁷. En estos casos, en los que el activo resultante es insuficiente para satisfacer todas las deudas, son en los que la modificación recientemente introducida en el apartado 1.º del artículo 40 de la LGT cobra toda su significación, pues si bien los socios no habrán recibido cuota de liquidación, responderán de las deudas tributarias de la sociedad hasta el importe de las percepciones patrimoniales recibidas en los últimos dos años cuando concurren los presupuestos del citado precepto.

Por otra parte, la mención a las «obligaciones tributarias pendientes» permite colegir que hace referencia no solo a las deudas tributarias existentes en el momento de la disolución-liquidación, sino también a las obligaciones tributarias futuras, es decir, devengadas y pendientes de descubrimiento, regularización y liquidación por la Inspección. Es patente que «obligaciones tributarias pendientes» y «deudas tributarias pendientes» no son términos coextensos, lo que hace perfectamente legítimo que la Administración tributaria inicie actuaciones de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada años después de haberse producido tales circunstancias, si dichas obligaciones se devengaron con anterioridad⁸. De no ser así sería sumamente fácil eludir el pago de las obligaciones tributarias, por el simple sistema de no declarar o declarar indebidamente y antes de que reaccione la Hacienda Pública llevar a cabo la disolución y liquidación de la sociedad. La propia naturaleza de las cosas avala esta conclusión, porque ante sociedades disueltas y liquidadas, cuya personalidad jurídica ha desaparecido, afirmar la improcedencia de la sucesión por haberse iniciado

⁷ También es frecuente que cuando la presión de las deudas empieza a hacerse insostenible, no es poco habitual adoptar la medida de dejar morir la empresa quebrada y continuar la actividad con una nueva empresa recién constituida. En estos casos desaparece la sociedad pero no llega a realizarse liquidación. La LGT tiene prevista esta situación a fin de poder derivar la deuda a esa «nueva» empresa que continúa la misma actividad. El artículo 40, apartado 3.º (según redacción dada por la Ley 7/2012), señala: «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». Es evidente que para la Administración constituirá un elemento de prueba para acreditar esta sucesión cualquier vinculación entre la nueva y la antigua empresa: similar actividad y coincidencia de clientes, coincidencia de socios, administradores, domicilio social, trabajadores, etc.

⁸ *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2012, recurso de casación núm. 3692/2010 (NFJ050640).

la actuación inspectora después de la extinción de la sociedad deudora o sostener la inaplicación del artículo 40.1 de la LGT porque la liquidación de la deuda se produzca con posterioridad a la liquidación de la sociedad deudora, conduce al absurdo de entender que desde ese mismo momento se extinguiría cualquier posibilidad de liquidar y recaudar las obligaciones tributarias pendientes, puesto que no existiría ningún interlocutor válido de la Administración tributaria en el correspondiente procedimiento de liquidación y/o recaudación⁹. Tal resultado resulta absolutamente contradictorio con lo dispuesto en el artículo 40 de la LGT, que en modo alguno exige que la deuda tributaria haya sido liquidada por la Administración tributaria frente a la entidad disuelta, antes de completar su proceso de liquidación. La LGT lo deja muy claro al disponer en el artículo 40.2 que «[e]l 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, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos».

De ahí que, disuelta o extinguida la sociedad, en las actuaciones o procedimientos relativos a esta, deberán actuar ante la Administración los socios, en tanto que sucesores a quienes se transmiten los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias. No se exige que las actuaciones inspectoras se sigan con todos los sucesores de la sociedad disuelta y liquidada para reconocerles validez. La Administración tributaria podrá desarrollar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores, siendo único el procedimiento, debiendo comunicarse su inicio a los demás sucesores conocidos, que podrán comparecer en las actuaciones. Dado que, en esta tesitura, el concurso de los liquidadores en las actuaciones de comprobación e investigación puede resultar necesario, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones o los procedimientos con cualquiera de los sucesores, incumbe a los liquidadores comparecer ante la Administración si son requeridos para ello en cuanto representantes anteriores de la entidad y custodios, en su caso, de los libros y la documentación de la misma (art. 108 RGIT)¹⁰. Las resoluciones que se dicten o las liquidaciones que, en su caso, se practiquen se realizarán a nombre de todos los obligados tributarios que hayan comparecido y se notificarán a los demás obligados tributarios conocidos (art. 107 RGIT), porque ciertamente los socios responderán de las deudas tributarias aún no regularizadas de las sociedades extinguidas, pero el procedimiento para exigirles el pago ha de partir de una liquidación cuyo destinatario no puede ser una sociedad inexistente sino los socios sucesores.

⁹ Como afirmó la Audiencia Nacional [Sentencias de 4 de junio de 2007, recurso 455/2004 (NFJ050639) y de 21 de junio de 2010, rec. 335/2008], «ciertamente ningún precepto de la normativa tributaria configura como causa de extinción de las obligaciones tributarias la disolución y liquidación de las entidades deudoras, lo cual es obvio, pues en otro caso se produciría de forma continua e impune el impago de las deudas contraídas, con solo acordar los interesados la disolución y liquidación de la entidad deudora».

¹⁰ En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el propio concursado cuando el juez no hubiera acordado la suspensión de sus facultades de administración y disposición y, en cualquier caso, con los administradores concursales como representantes del concursado o en su función de intervención, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (art. 108.2 RGIT).

Así pues, aun cuando los liquidadores hayan cumplido escrupulosamente sus funciones, cabe la posibilidad de que haya deudas tributarias pendientes, ya fuera porque la sociedad careciera de activo suficiente para satisfacer todas las deudas sociales, ya sea porque disuelta una sociedad sea objeto de inspección por algún concepto impositivo de un periodo no prescrito, a resultas de lo cual se descubra una deuda, que solo podría ser exigida a los sucesores.

Constatada la posibilidad de que extinguida una sociedad queden deudas tributarias pendientes, tratándose de un supuesto de sucesión tributaria, los sucesores ocupan el lugar del obligado tributario original, por lo que no procede seguir el esquema procedimental propio de la responsabilidad tributaria, porque los responsables responden junto con el deudor principal, siendo esta característica la que justifica la existencia de una fase previa de liquidación de la deuda tributaria que se entiende con el deudor principal y de otra posterior de recaudación en la que entra en juego el responsable¹¹. Los socios o partícipes pasan a ocupar la misma posición jurídica de la sociedad disuelta en la relación tributaria, con independencia de que su responsabilidad patrimonial frente a terceros se encuentre o no limitada. Únicamente ha de tenerse en cuenta que en los supuestos en que se limite la responsabilidad del socio por las deudas sociales, este solo está obligado a satisfacer la deuda tributaria hasta un límite, que es el que ahora ha sido objeto de ampliación.

La normativa tributaria, en sintonía con la norma mercantil, señala en el artículo 177.2 de la LGT que disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica, añadiendo a continuación 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. Por su parte, el Regalmento General de Recaudación (en adelante RGR), en lo que se refiere a los sucesores, detalla las actuaciones que deben realizarse para exigir la deuda al sucesor en función del momento en el que se hubiera producido la extinción de la personalidad o la disolución de la entidad o persona jurídica¹².

¹¹ Recientemente, el Tribunal Supremo ha reiterado que la transmisión a los socios de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas no es un supuesto de responsabilidad tributaria sino de sucesión de deuda. En las Sentencias del Alto tribunal de 15 de octubre de 2012, recurso de casación 4070/2010 (NFJ049181) y de 22 de octubre de 2012 (NFJ050640), citada, recuerda que en su pronunciamiento de 15 de noviembre de 2010, recurso de casación 4064/2007 (NFJ041007), refiriéndose al artículo 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963, ya afirmó que dicho precepto no contemplaba en puridad un caso de responsabilidad en el pago de los tributos sino un supuesto de sucesión de deuda, porque una sociedad disuelta y liquidada ya no existe, lo que impide a la Administración tributaria dirigirse a ella para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, debiéndosele requerir a sus socios o a los partícipes en el capital.

Finalmente, conviene recordar que la sucesión *ex* artículo 40 de la LGT excluye la responsabilidad *ex* artículo 42.1 c). En efecto, la jurisprudencia ha considerado que no resulta de aplicación el supuesto de responsabilidad por la sucesión de empresas a situaciones en las que existía disolución, con o sin liquidación, de sociedades (*vid.* Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999, citada, y de 26 de mayo de 1994, recurso 2596/1993 (NFJ050641).

¹² Artículo 127 del RGR: «4. Disuelta una sociedad, entidad o fundación, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, que se subrogarán a estos efectos en la misma posición en que

3. REFORZAMIENTO DEL COBRO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO. EL LÍMITE AMPLIADO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LOS SOCIOS

Con la finalidad de asegurar el cobro de las deudas tributarias, el importe límite por el que responderán como sucesores el conjunto de los socios vendrá determinado por el remanente social repartido en el momento de la liquidación más el importe que se adicione de las operaciones habidas con ellos en los dos últimos años, que supusiera para estos algún tipo de percepción patrimonial, independientemente de cuál fuera su causa, siempre que provocaran una minoración de los recursos propios de la entidad.

El origen de la norma descansa en la experiencia contrastada que antecede al reconocimiento jurídico de incobrable de una deuda social tras la desaparición de la entidad. La realidad nos muestra cómo en el periodo de agonía social muchas sociedades realizan operaciones previas a su extinción que disminuyen de manera anómala sus recursos, en una suerte de preliquidación, con grave perjuicio del crédito tributario.

La constatación de esa realidad ha llevado al establecimiento de la regla que comentamos, como mecanismo que permita reforzar el cobro, con la clara finalidad de salir al paso de maniobras de despatrimonialización social previa a la liquidación. No se trata de preservar la integridad del patrimonio social a favor de la Hacienda Pública estableciéndose la rescisión de los actos que disminuyeran anómalamente los fondos propios de la entidad, al modo en que actúa la acción de

se encontraba la sociedad, entidad o fundación en el momento de la extinción de la personalidad jurídica. En la notificación al sucesor se le requerirá el pago de la deuda en los siguientes plazos:

- a. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce dentro del periodo voluntario, se notificará al sucesor para que realice el pago dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- b. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce antes de la notificación de la providencia de apremio, se notificará al sucesor dicha providencia. Si realiza el pago antes de la notificación de la providencia de apremio, se le exigirá el recargo ejecutivo.
- c. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce una vez notificada la providencia de apremio al obligado al pago y antes de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio reducido del 10% en el plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la advertencia de que, en caso de no efectuar el ingreso del importe total de la deuda pendiente, incluido el recargo de apremio reducido del 10%, en dicho plazo, se procederá al embargo de sus bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda con inclusión del recargo de apremio del 20%.
- d. Si la extinción de la personalidad jurídica se produce después de la finalización del plazo del artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se requerirá al sucesor para que realice el pago de la deuda y el recargo de apremio ordinario en los plazos establecidos en dicho artículo.
5. En los supuestos de entidades sin personalidad jurídica se estará al momento de disolución para la aplicación de las reglas anteriores.
6. 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».

reintegración en el ámbito concursal, sino de determinar hasta dónde responderán los socios, con su propio patrimonio, de las deudas sociales, en la medida en que estas superen el importe de la cuota percibida en la liquidación.

No obstante, en la norma se percibe una cierta inspiración en la regulación concursal de la acción de reintegración. En el ámbito tributario no se trata de poner en entredicho los actos realizados en cuanto que provocaron un vaciamiento de los recursos sociales, sino de extender la responsabilidad patrimonial de los socios cuando no han quedado bienes suficientes en el patrimonio social para pagar las deudas, incluida la cuota de liquidación percibida, en su caso, por los socios. Se trata de una medida dirigida a asegurar el cobro de las deudas tributarias mediante el establecimiento de una norma cuya finalidad es una suerte de reintegración nominal de la masa patrimonial liquidada.

La regla de «colacionabilidad» entrará en juego cuando concurren dos circunstancias: primera, que el socio haya recibido una percepción patrimonial en los últimos dos años de existencia de la sociedad, y, segunda, que aquella haya disminuido el patrimonio social. Basta la concurrencia de esos dos requisitos, sin que se requiera la presencia de un elemento intencional. Aunque la Exposición de Motivos justifique la norma en el deseo de atajar actuaciones en fraude de la Hacienda Pública, no es necesaria la prueba, ni la presencia, de la intención de mermar los activos de la entidad para perjudicar el crédito tributario.

Aunque participemos de la necesidad de reforzar el cobro de los créditos tributarios y de que se reaccione frente a maniobras de preliquidación con las que se pretende impedir la satisfacción de aquellos, lo cierto es que el legislador lo ha hecho con una norma asentada en un presupuesto objetivo que afectará a actuaciones que no responden ni ocultan intencionalidad defraudatoria alguna.

Se entenderá la, al menos, conveniencia de fijar un concreto periodo que resulte ser un mecanismo de protección de los socios que se hubieran relacionado con la sociedad mediante operaciones que conllevaran percepciones patrimoniales. La seguridad jurídica justifica que se fije una limitación temporal, dado que los socios que actuaron de buena fe y confiaron en la capacidad de la sociedad para afrontar las deudas sociales se verán afectados sorpresivamente si, al disolverse tiempo después la sociedad, los recursos propios de esta recibidos en la liquidación no alcanzan a cubrir las deudas tributarias pendientes. Por lo que respecta a esta exigencia temporal, en el plazo de «colacionabilidad» se vuelve a apreciar la inspiración en el de la acción de reintegración concursal¹³, habiéndose rechazado en la tramitación parlamentaria de

¹³ Vid. artículo 71 de la Ley Concursal (en adelante LC). En materia concursal el plazo de dos años es recurrente. Así, por ejemplo, también se contempla este plazo a los efectos de tipificar uno de los supuestos cuya concurrencia determinará la calificación del concurso como culpable; nos referimos al artículo 164.2.5 de la LC en el que se señala que tendrá aquella calificación «Cuando durante los dos años anteriores a la fecha de la declaración de concurso hubieran salido fraudulentamente del patrimonio del deudor bienes o derechos».

la Ley 7/2012 las enmiendas en las que se consideraba que, debiendo limitarse su aplicación a las actuaciones perjudiciales para la satisfacción de las deudas tributarias, no se veía inconveniente en que el plazo a considerar fuera el de prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda¹⁴.

El cómputo del plazo habrá de hacerse hacia atrás, tomando como *dies a quo* para el cómputo de los dos años la fecha de disolución. Por tanto, pese a que en la Exposición de Motivos se afirma que pretende salirse al paso de maniobras que suponen la disminución de los recursos propios de la entidad tras el nacimiento de la deuda, la regla entrará en juego aunque la deuda haya nacido con posterioridad a dichas operaciones.

4. DETERMINACIÓN DE LAS OPERACIONES CUYO IMPORTE SE ADICIONARÁ A LA CUOTA DE LIQUIDACIÓN

El segundo de los requisitos antes mencionado deberá ser el determinante a los efectos de discriminar qué operación deberá sumarse. La irrelevancia del elemento intencional a fin de justificar la procedencia de la adición, así como el carácter de mero hecho de la exigencia de que el acto se hubiera realizado en el periodo bianual, tiene como consecuencia manifiesta que la noción central sobre la que se construye el régimen sea que la operación haya provocado la minoración del patrimonio social. Por ello, solo en la medida en que el acto u operación en el que participa el socio tuviera aquel efecto debiera adicionarse. En definitiva, la percepción patrimonial, configurada como requisito de aplicación de la norma, solo alcanza su plena eficacia cuando a la exigencia subjetiva de que la hayan recibido los socios se une la exigencia objetiva de disminución del haber social.

Con relación al alcance objetivo de la norma se plantean ciertas dudas interpretativas. La norma no establece ningún criterio que permita depurar las percepciones patrimoniales percibidas por los socios que redujeron los fondos propios de la entidad. Obsérvese que no se trata de una presunción en virtud de la cual se entienda que cualquier percepción patrimonial recibida por el socio haya supuesto una minoración de los recursos sociales. No se ha llegado, pues, a fijar una

¹⁴ En este sentido, la enmienda núm. 69, presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Socialista, BOCG, de 2 de octubre de 2012, pág. 57, reiterada en la enmienda núm. 70 en el Senado; en la misma línea se dirigía la enmienda núm. 26 en el Senado del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya (GPEPC). En dichas enmiendas se proponía que los socios respondieran hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les correspondiera y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los cinco años anteriores a la fecha de disolución que minoraran el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones (en enmienda posterior se proponía el restablecimiento del plazo de prescripción de cinco años). Según se afirma en la motivación de las citadas enmiendas, si la finalidad de la norma es evitar el fraude a la Hacienda Pública a través de operaciones de preliquidación para dejar paso a una liquidación formal con cuota insignificante, parece razonable tomar como plazo el de prescripción del impuesto.

presunción de perjuicio¹⁵. No propugnamos que sea esta la solución, pero si hubiera sido esa la opción elegida, entendemos que el carácter de la misma debiera haber sido *iuris tantum*, cuyo presupuesto de hecho fuera la percepción patrimonial por el socio, dando la oportunidad de que se probase que no se perjudicó el patrimonio social y enervar así los efectos de la norma, al ser posible que pudiera concurrir una justificación material suficiente y que se acreditara la inexistencia de perjuicio o disminución del patrimonio social, probando que la percepción patrimonial trae causa de una relación contractual o bilateral que no supuso merma de los recursos de la entidad.

Por otro lado, no cabe entender que, pudiéndose dirigir la Administración contra cualquiera de los sucesores, serán estos los que, para fijar el límite cuantitativo de la reclamación, habrán de acreditar, además del importe de lo recibido en la liquidación (que debe figurar en la inscripción de la escritura pública de cancelación de la sociedad), las percepciones patrimoniales percibidas obtenidas de la sociedad en los dos últimos años. Por el contrario, tal y como ha sido fijada la norma, entendemos que la prueba del perjuicio recaerá en la Administración e, igualmente, deberá ser esta la que determine que el límite de la responsabilidad patrimonial del socio se sitúa por encima de la cuota de liquidación efectivamente percibida. La significación de lo dicho cobra especial importancia si se tiene en cuenta que no es posible que la Administración le reclame la totalidad de las deudas pendientes a un socio ignorando el límite absoluto de la responsabilidad patrimonial del mismo¹⁶.

Siguiendo con la determinación de las operaciones a las que afecta la norma, al respecto el precepto señala que serán «percepciones patrimoniales» recibidas por los socios, sin mayores especificaciones, salvo que hayan provocado disminución del patrimonio social. La falta de

¹⁵ Aunque también cabe apreciar en este aspecto una cierta inspiración en la normativa concursal, donde las operaciones con los socios en los dos años anteriores a la declaración de concurso tienen, igualmente, un juicio negativo, al tener la consideración de personas especialmente relacionadas con el concursado, en este ámbito se va más allá. El apartado tercero del artículo 71 de la LC señala que se presume el perjuicio patrimonial, salvo prueba en contrario, cuando se trate de actos dispositivos a título oneroso realizados a favor de alguna de las personas especialmente relacionadas con el concursado. De concurrir estos supuestos en el periodo arbitrado por el artículo 71.3 de la LC, la consecuencia que ordena la norma es la de presumir el perjuicio a fin de que tales actos sean impugnados. La justificación de tal consecuencia resulta más que suficiente dado el significado material que cabe atribuirles. En efecto, sienta un criterio de disfavor respecto de aquellos sujetos que, por razones de proximidad con el concursado, merecen el calificativo de persona especialmente relacionada con el mismo. Por su parte, el artículo 93 de la LC enumera, en el apartado segundo, las personas que se consideran especialmente relacionadas con el concursado persona jurídica, entre los que se encuentran los socios que conforme a la ley sean personal e ilimitadamente responsables de las deudas sociales y aquellos otros que, en el momento del nacimiento del derecho de crédito, sean titulares de, al menos, un 5% del capital social, si la sociedad declarada en concurso tuviera valores admitidos a negociación en mercado secundario oficial, o un 10% si no los tuviera.

Basta con leer el elenco de sujetos enumerados en el artículo 71 de la LC para comprender, entre otras consecuencias, que la LC sanciona que, en atención al vínculo que media entre ellos y el concursado, los actos que entre sí hubieran celebrado en el periodo de los dos años anteriores a la fecha de la declaración del concurso merezcan una valoración negativa.

¹⁶ *Vid.*, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2011, recurso de casación 4078/2006 (NFJ050642).

concreción de las percepciones patrimoniales recibidas por los socios que han de ser tomadas en consideración a los efectos que tratamos provoca no pocas dudas, no quedando bien parada la seguridad jurídica de los socios de entidades que limitan la responsabilidad, pues, en no pocos casos, tras la liquidación de la sociedad desconocerán dónde quedará fijado el límite por el que debieran responder, como máximo, de las posibles deudas sociales que hayan quedado pendientes.

No obstante, los términos imprecisos en que se expresa la norma no han pasado desapercibidos en la tramitación parlamentaria, en la que se denunció la inseguridad jurídica que supone que el precepto no limite el tipo de percepciones patrimoniales recibidas por los socios que dan lugar a la responsabilidad, ni excluya las retribuciones que traigan causa en una relación contractual o bilateral, en general¹⁷. Finalmente, no se ha apreciado esa inseguridad jurídica, considerando que el presupuesto de aplicar la norma es, a priori, la percepción de cualquier tipo de retribución por los socios para salvaguardar el principio de responsabilidad patrimonial del socio, contemplando la norma el hecho de que tal percepción quedaría para el ámbito del precepto para el caso de que lo recibido por el socio deba responder de las deudas sociales.

A los efectos de concretar las operaciones que serán objeto de adición, cuando proceda, hay que comenzar descartando que cualquier operación que hubiera supuesto alguna percepción para los socios se sume al activo resultante de la liquidación, sino que deberá determinarse en cada caso si de la misma derivó una minoración de los recursos de la sociedad, porque, como decíamos, solo en la medida en que el socio participara en un acto u operación que tuviera aquel efecto debiera sumarse.

La concurrencia del perjuicio al patrimonio social puede afirmarse sin ambages de las disposiciones a título gratuito a favor de los socios, las devoluciones de aportaciones, la distribución de beneficios o la cancelación de obligaciones con los socios de vencimiento posterior al momento de la disolución. La procedencia de tales supuestos parece evidente, pues el resultado perjudicial para el patrimonio social que de ellos se deriva es más que obvio. En efecto, en tales casos, la disposición del patrimonio social en favor de los socios supone una actuación contraria a elementales exigencias cuando, poco después, viene a disolverse la sociedad que procediera con aquella generosidad. Que el legislador hubiera fijado tales presupuestos sería perfectamente razonable a efectos de presumir que se ha perjudicado el patrimonio social, lesionando el crédito tributario. En tales casos, podría haberse establecido una presunción *iuris et de iure* sobre la concurrencia del perjuicio para el patrimonio social de tales actos¹⁸.

¹⁷ En este sentido se pronunciaba la justificación de la enmienda núm. 86, presentada en el Congreso, y la núm. 87, presentada en el Senado por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), BOCG, de 2 de octubre de 2012, págs. 68 y 69, en la que se proponía que los socios respondieran hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales unilaterales, que no traigan causa en relaciones contractuales, excluyéndose de manera expresa las percepciones salariales recibidas por los socios.

¹⁸ En el ámbito concursal, donde la normativa está mucho más desarrollada, se establece una presunción *iuris et de iure* de perjuicio cuando se trata de actos de disposición gratuita. Así el artículo 71 de la LC, en su apartado 2, preceptúa

A salvo estos supuestos que tienen un claro efecto lesivo para el crédito tributario, los amplios términos en que se pronuncia la norma provocan dudas interpretativas, que deberán ser resueltas, como no puede ser de otra manera, analizando si en la operación realizada con el socio concurren los presupuestos de la misma, a saber, además de que se realicen en el espacio temporal de los dos años, que tales operaciones «hayan supuesto una disminución del patrimonio social».

Tomando como referencia el tratamiento tributario que reciben las operaciones vinculadas¹⁹, conforme al cual mediante el ajuste secundario se pretende calificar adecuadamente la transferencia de fondos o recursos que tuvo lugar entre los sujetos vinculados para otorgarle un determinado tratamiento fiscal, atendiendo a la verdadera naturaleza económica que subyace en la operación cuando se haya acordado a precios distintos a los de mercado²⁰, creemos que lo razonable sería tomar en consideración, únicamente, aquellas operaciones en las que hubiera una transferencia al socio de recursos propios de la entidad.

La normativa tributaria introduce calificaciones específicas en el ámbito de las relaciones sociedad-socio, como distribución encubierta de beneficios o como aportación encubierta de capital, dependiendo del sentido que tenga el transvase de recursos. Esencialmente, el enfoque del ajuste secundario asume que, si un socio transmite a la sociedad en la que participa un bien, o le presta un servicio, con un precio superior al normal de mercado, lo que realmente está haciendo es retirar la cantidad que representa esa diferencia de los fondos propios de la sociedad. De este modo, la diferencia entre el precio convenido y el de mercado, cuando es a favor del socio, debe considerarse como una participación en beneficios, en la proporción que corresponda a la participación del socio en la sociedad, y el resto como utilidad percibida de una sociedad por la condición de socio. Para la sociedad que transfiere las rentas tendrán la consideración de retribución de los fondos propios, tanto por la porción de estas que se corresponde con la participación del socio como para aquella que la exceda²¹.

que «El perjuicio patrimonial se presume, sin admitir prueba en contrario, cuando se trate de actos de disposición a título gratuito, salvo las liberalidades de uso, y de pagos u otros actos de extinción de obligaciones cuyo vencimiento fuere posterior a la declaración del concurso, excepto si contasen con garantía real, en cuyo caso se aplicará lo previsto en el apartado siguiente».

- ¹⁹ Recordemos que tendrán tal calificación siempre que la participación del socio suponga, al menos, un 5% del capital social de la entidad, o un 1% en caso de que los valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado –art. 16.3 LIS–.
- ²⁰ Nos encontramos, por tanto, ante una regla específica de calificación que se configura como una aplicación concreta de la más general recogida, con carácter ordinario, en el artículo 13 de la LGT, en el que se dice: «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados les hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».
- ²¹ El artículo 21 bis del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, se ocupa de las diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, disponiendo que la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que

De manera análoga se habrá procedido contablemente²², si la operación se ha contabilizado por su valor razonable y, atendiendo al principio de prevalencia del fondo económico sobre la forma, se ha reflejado la diferencia de acuerdo con la verdadera naturaleza de la renta transferida, de modo que lo que el socio computa como ingreso se habrá contabilizado en la sociedad con cargo a sus recursos propios²³. En tal caso, podrán identificarse en la contabilidad de la entidad

corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia, estableciendo el siguiente tratamiento para la citada diferencia favorable al socio: cuando la diferencia fuese a favor del socio o participe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o participe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o participe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La distinción tiene una importante consecuencia para el socio. Por la parte de la diferencia correspondiente a la participación del socio tendrá derecho a aplicarse el mecanismo previsto en su impuesto para afrontar el problema de la doble imposición económica. El resto tendría la consideración de utilidad percibida por la condición de socio, sin derecho a la aplicación de los mecanismos correctores de la mencionada doble imposición.

En el apartado 3.º del precepto reglamentario se contempla la posibilidad de que la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido pueda ser distinta, cuando se acredite una causa diferente a las citadas.

²² De hecho, según la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, uno de los objetivos de la reforma del régimen de operaciones vinculadas era enlazar el criterio fiscal con el criterio contable respecto a la valoración de estas operaciones según precio de mercado.

²³ Con anterioridad al actual Plan General de Contabilidad, la nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicada en el Boletín número 61/2005, en relación con el tratamiento contable aplicable a las transacciones realizadas entre empresas pertenecientes a un mismo grupo (no a las operaciones vinculadas en general), entre otros aspectos señalaba que, cuando el precio otorgado difiera del valor de mercado, debe analizarse la naturaleza económica de la operación (dividendo, donaciones, aportaciones para compensar pérdidas, etc.), y el registro contable de estas operaciones de naturaleza híbrida debe realizarse atendiendo al fondo económico que subyace en las mismas con independencia de las formas jurídicas utilizadas.

El artículo 34.2 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea establece que «... en la contabilización de las operaciones se atenderá a la realidad económica y no solo a su forma jurídica...».

Por su parte, el nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, por un lado, contiene un concepto de vinculación en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales número 15 (NECA 15) próximo al concepto de vinculación fiscal pero no idéntico. Una de las diferencias entre el concepto contable y fiscal de vinculación es que en el ámbito contable no se especifica el porcentaje de participación, que en el ámbito fiscal ha de ser de al menos el 5% (1% si hay cotización en un mercado regulado), sino que se exige que la participación en los derechos de voto sea suficiente para ejercer una influencia significativa sobre la entidad. Por otro lado, el Plan General de Contabilidad señala en su primera parte «marco conceptual de la contabilidad» el mismo principio antes citado de atender a la sustancia económica en lugar de a la forma jurídica, y en su norma de registro y valoración 21.^a «operaciones entre empresas del grupo» establece que los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable, y si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

todas aquellas operaciones en las que ha habido pagos, entregas de bienes y cualquier operación que supusiera una disminución de los recursos propios de la sociedad. En ocasiones, aquel transvase patrimonial se habrá producido mediante la obtención de mayores ingresos o beneficios por el socio, como en el caso de operaciones en las que la corriente real se produce en dirección a la sociedad (por ejemplo, transmisión de bienes) y la corriente monetaria hacia el socio por un importe superior al valor de mercado, o bien operaciones en las que la corriente real se produzca en dirección al socio y la monetaria en dirección a la sociedad satisfaciendo el socio precios inferiores a los normales de mercado. En otros casos el desplazamiento patrimonial se habrá producido en tanto que, debido a las condiciones acordadas entre las partes vinculadas, el socio no ha soportado gastos o los soportados son inferiores a aquellos que hubiera tenido si hubiese actuado con sujetos independientes (piénsese en un préstamo concedido al socio sin intereses o con intereses inferiores a los de mercado). Si tenemos en cuenta la regulación (mercantil y fiscal) de las operaciones vinculadas, mediante el ajuste secundario el socio se computará un ingreso y la sociedad una reducción de los fondos propios.

Como advertíamos anteriormente, la redacción dada al artículo 40.1 de la LGT podría plantear más problemas de los que a primera vista podría pensarse, por cuanto la referencia a «percepciones patrimoniales» podría hacer surgir la duda de la inclusión en el ámbito de la norma de aquellas operaciones en las que el socio no recibe materialmente una percepción, en sentido estricto, sino que el beneficio o utilidad se ha traducido en una minoración de gastos. Si atendiendo a una interpretación literal se sostuviese su exclusión del mecanismo de adición implantado, cabría oponer que no parece mediar razón alguna para limitar el ámbito de la norma si se ha producido lo que consideramos el presupuesto esencial de la misma: la disminución del patrimonio social. Con la exclusión de estas operaciones del ámbito del precepto la fundamentación de la norma comentada quedaría resquebrajada. Por tanto, la solución debe ser la contraria. En primer lugar, porque la exclusión de estos transvases patrimoniales del marco aplicativo de la norma supondría una diferenciación injustificable con otros supuestos que acaban teniendo el mismo efecto en la contabilidad de la sociedad (han provocado un cargo en las reservas y, consiguientemente, una merma de los recursos propios de la entidad); en segundo lugar, porque creemos que cabe atribuir un sentido extensivo al término «percepción patrimonial», en consonancia con la finalidad del precepto y la voluntad del legislador. Así pues, la expresión «percepciones patrimoniales» debe interpretarse en sentido amplio y entenderse como referida a toda utilidad, ventaja o acrecentamiento patrimonial del socio, es decir, englobando todo tipo de utilidad recibida por el socio, ya sea una percepción patrimonial materializada en un mayor ingreso, o ya se trate de un menor gasto para el socio. Lo relevante es que en ambos casos se haya producido con cargo a los

Ha de hacerse notar que si bien la norma 21.^ª se refiere explícitamente a las operaciones intragrupo, se ha extendido la práctica contable de aplicar lo en ella dispuesto a las operaciones vinculadas en general. Si bien podría sustentarse dicho modo de proceder en el principio genérico establecido en el Código de Comercio de prevalencia de la realidad económica sobre la forma jurídica, no es una práctica exenta de crítica. *Vid.*, al respecto, HERMAN LÓPEZ, A.: «El ajuste secundario y la contabilización de las operaciones vinculadas», en la obra, *Las operaciones vinculadas. Análisis contable y fiscal*, CISS, 2009, págs. 153 y ss.

fondos propios de la entidad. Habrá que estar atentos al proceder de la Administración, pero no sería descabellado, aunque tal vez excesivo, que sea la interpretación administrativa.

En definitiva, si la operación entre la sociedad y el socio se acordó a valores de mercado (consiguientemente no hubo ajuste secundario al no producirse una transferencia de recursos) o si el trasvase patrimonial fue a favor de la sociedad, recibiendo la diferencia, mediante el ajuste secundario, el tratamiento de aportación del socio por la parte de la diferencia que se correspondiera con el porcentaje de participación y el resto de la diferencia como renta de la sociedad, entendemos que aun cuando fuese una operación onerosa de la que hubiera derivado para el socio una percepción patrimonial, el importe de esta no debiera sumarse al activo resultante de la liquidación, pues es claro que en estos casos no se da el segundo de los presupuestos de aplicación de la norma, cual es que la percepción patrimonial del socio supusiera una disminución del patrimonio social de la entidad.

Es cierto que la norma no establece que haya que sumar al haber social las operaciones que hayan supuesto un desplazamiento patrimonial a favor del socio, se limita a señalar que debe tratarse de percepciones patrimoniales, pero también es cierto que lo condiciona a que tuvieran como efecto la disminución del patrimonio social. Por ello, de igual modo que anteriormente señalábamos que deberán tomarse en consideración aquellas operaciones en la que hubiera habido donaciones o liberalidades a favor de los socios, cabe sostener, ahora, que no tendría sentido que debieran adicionarse todas aquellas operaciones onerosas de las que derivase una percepción patrimonial para el socio, como serían los supuestos, por ejemplo, de transmisión de bienes entre el socio y la sociedad a precios de mercado o con desplazamiento patrimonial a favor de la sociedad. Atendiendo, como antes se ha dicho, a la finalidad y espíritu de la norma, nos inclinamos por la exclusión de la adición de las percepciones patrimoniales recibidas por los socios en condiciones normales de mercado, así como aquellas operaciones en las que el precio acordado difiera del de mercado y la diferencia entre ambos sea favorable a la sociedad, no porque no haya percepción patrimonial del socio, sino porque esta no ha supuesto disminución del patrimonio social.

Como apuntamos líneas atrás, la determinación de si se cumple el requisito objetivo de disminución del patrimonio social resultará del examen de la contabilidad, en caso de que se haya seguido el criterio contable al que antes aludíamos, por cuanto que, con objeto de reflejar en las cuentas la realidad económica subyacente en la operación, las transferencias patrimoniales a favor del socio habrán debido reflejarse con cargo a los recursos propios de la entidad²⁴. Por tanto, la adición introducida en el artículo 40.1 debiera limitarse al importe del trasvase de recursos a favor de los socios, cuantificado en la diferencia de valores entre el precio acordado y el valor de mercado.

Si bien, con lo expuesto, quedarían cubiertos los supuestos de transmisiones onerosas entre socio-sociedad, a los que hay que sumar las transmisiones lucrativas a favor del socio, las

²⁴ A estos efectos, cobra importancia la obligación de documentación de las operaciones vinculadas (art. 16.2 LIS, desarrollada en los arts. 18 a 20 del RIS).

devoluciones de aportaciones y distribuciones de beneficios quedan, no obstante, operaciones vinculadas respecto de las cuales no quedan despejadas las dudas. Nos referimos a aquellas en las que la percepción patrimonial recibida por el socio tenga la consideración de gasto para la sociedad (retribuciones, compra de mercancías a los socios, préstamos otorgados por el socio a la sociedad). Ello será especialmente importante en el ámbito de las sociedades de profesionales, caracterizadas por el hecho de que sus socios prestan también servicios a la sociedad ya sean por cuenta ajena (relación laboral) o bien como un profesional (relación mercantil)²⁵. Aun cuando no haya habido desplazamiento patrimonial o lo hubiera habido a favor de la sociedad, en los términos antes expuestos, no descartamos que la Administración interprete que concurren las dos circunstancias que constituyen el presupuesto de aplicación de la ampliación de responsabilidad patrimonial de los socios: percepción patrimonial del socio y disminución del patrimonio social, dado que al tener la consideración de gastos para la sociedad habrán disminuido el resultado contable y, consiguientemente, el neto patrimonial. En sintonía con lo que venimos diciendo, si la contraprestación se acordó a precios de mercado o la diferencia entre lo acordado y el valor de mercado resultara favorable para la sociedad, dejando a salvo siempre la efectividad de tales servicios, no parece razonable que se sumaran dichas percepciones para recalcular la cuota de liquidación teórica de los socios, aunque la amplitud e inconcreción de la norma, así como el rechazo de las enmiendas que proponían la exclusión expresa de las percepciones salariales recibidas por los socios, nos hace sospechar que pudiera ser esa la intención y que acabe siendo la interpretación administrativa.

En este aspecto nos parece más acertada la regulación concursal cuando, al hilo de la regulación de las acciones de reintegración, después de establecer la presunción *iuris et de iure* de perjuicio de los actos de disposición a título gratuito y la presunción *iuris tantum* de perjuicio de los actos dispositivos a título oneroso realizados a favor de personas especialmente relacionadas con el concursado (entre los que se encuentran los socios), establece, a continuación, que en ningún caso podrán ser objeto de rescisión los actos ordinarios de la actividad profesional o empre-

²⁵ Dado que no es objeto de nuestro trabajo analizar la regulación de las operaciones vinculadas, baste con recordar que la cuestión que se planteará en este tipo de supuestos radica en deslindar las retribuciones que perciben los socios de la sociedad de acuerdo con su verdadera naturaleza, con el fin de distinguir cuándo perciben una distribución de dividendos y cuándo una retribución por la prestación de servicios, ya sea, en este último caso, por un rendimiento del trabajo o de la actividad profesional, dependiendo de la naturaleza de la relación que le une con la sociedad. Para ello, será imprescindible aplicar la norma del valor de mercado a los servicios prestados por los socios a favor de la sociedad, de modo que si estos han percibido una cifra superior al valor de mercado, el exceso será considerado un dividendo, y, por el contrario, si perciben una cantidad inferior a la que deberían si se aplicase la regla del valor de mercado la diferencia se calificaría como una aportación de capital encubierta. Ahora bien, pese a que la actual redacción del artículo 16 del TRLIS omite lo que estableciera para la valoración de las operaciones vinculadas entre las sociedades y sus socios profesionales en el artículo 16.7 del TRLIS, en su redacción anterior a la Ley de Prevención del Fraude (Ley 36/2006), el artículo 16.6 del RIS (redacción dada por el RD 1793/2008) retoma esta regla especial de valoración en los siguientes términos: permite optar por el valor convenido como valor de mercado, es decir, que el valor convenido sirva como valor de mercado cuando se trate de prestación de servicios profesionales por socios profesionales personas físicas a entidades, dándose ciertos requisitos.

sarial del deudor realizados en condiciones normales (art. 71.5.1 LC), excepción que nos parece totalmente acertada, pues si tales actos se llevaron a cabo bajo las condiciones así previstas, no supondrían perjuicio o disminución patrimonial.

5. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DEL LÍMITE DE LA RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS

Reconocida la posibilidad de la Administración de dirigirse contra cualquiera de los socios como sucesores que responden solidariamente, podrá hacerlo siempre hasta el límite del valor determinado conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 40. La cuota de liquidación adjudicada, incrementada, en su caso, en el importe de las percepciones patrimoniales recibidas por el socio, constituye un límite absoluto de la responsabilidad patrimonial del partícipe frente a la Administración, sin perjuicio de las eventuales acciones de repetición que, en su caso, pueda ejercitar frente a otros consocios en el supuesto de que, siempre dentro de aquel límite absoluto, su contribución al pago de la deuda tributaria exceda de su proporción en la titularidad de la sociedad liquidada. Por tanto, no sería ajustado a derecho el proceder de la Administración derivando la acción de cobro por el total de las deudas sociales pendientes contra uno de los socios por encima del límite de su responsabilidad, trasladando a este la necesidad de alegar y probar este límite cuantitativo, a modo de excepción oponible a la pretensión administrativa, cuando la cantidad exigida lo excediese. El Tribunal Supremo ha dejado bien claro que no es posible que la Administración requiera a un socio la totalidad de la deuda desconociendo el límite absoluto de su responsabilidad²⁶.

Llegados a este punto, a la dificultad de concretar las operaciones a las que afecta la norma se le añade la relativa al importe que será objeto de adición. La literalidad de la norma podría hacer pensar que toda la percepción patrimonial recibida por el socio debe sumarse al importe del remanente repartido a los socios. Sin embargo, en coherencia con lo que venimos sosteniendo, lo razonable es que se sumara el importe del desplazamiento patrimonial, no el de la contraprestación íntegra. Ambos coincidirán, por ejemplo, tratándose de disposiciones gratuitas a favor del socio, devolución de aportaciones o distribución de beneficios. No obstante, en el caso de que tuviera lugar la transmisión onerosa de bienes del socio a la sociedad por importe superior al de mercado, de igual modo si fuera la sociedad la que transmitiera al socio el bien por precio inferior al de mercado, sería la diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado lo que debiera sumarse, en cuanto que concurren las dos circunstancias, hay percepción patrimonial del socio y disminución de los fondos propios de la sociedad por la parte de la percepción patrimonial que corresponda a aquella diferencia. De hecho si la operación vinculada se contabilizó por su valor razonable, habrá recogido el transvase patrimonial al socio con cargo a los fondos propios de la entidad por el importe de la renombrada diferencia.

²⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2011 (NFJ050642), citada.

Una pregunta más queda por contestar para concretar el límite máximo por el que la Administración podrá exigirle al socio las deudas de la sociedad. Cuando la Administración se dirija contra un socio cuya cuota de liquidación no alcance a cubrir la deuda, ¿se adicionarán a la cuota de liquidación del socio requerido las percepciones, que procedan, recibidas por el mismo?, o ¿se sumarán al haber social repartido entre los socios las percepciones patrimoniales, que procedan, obtenidas por todos ellos?

La primera opción, que entendemos es la que mejor se ajusta a la literalidad del precepto, supondría que lo que hemos llamado «cuota teórica de liquidación» vendría constituida por la cuota recibida en la liquidación más las percepciones patrimoniales recibidas por dicho socio en los dos años anteriores que disminuyeran el patrimonio social. En nuestra opinión, cabe interpretar que el artículo 40.1 de la LGT está fijando el límite individual de cada socio, por referencia a la cuota recibida por cada uno, a la que habrá de sumarse, en su caso, las percepciones patrimoniales por él percibidas²⁷.

Otra posible interpretación sería considerar que las percepciones patrimoniales percibidas por todos los socios, en las que concurran los presupuestos fijados en el apartado 1.º del artículo 40 de la LGT, deben sumarse a los efectos de recomponer el patrimonio social (teórico) repartible entre los socios, recalculando la cuota (teórica) de liquidación que correspondería a cada socio en función de su participación en la sociedad, que constituirá el límite de la responsabilidad de cada uno de ellos. Se trataría, pues, de restablecer nominalmente el patrimonio social a efectos de recalcular el límite de la responsabilidad patrimonial de los socios²⁸.

Téngase en cuenta que el transvase patrimonial no deja de ser una distribución irregular de los fondos de la entidad, en tanto que no se ha realizado por los cauces legalmente establecidos para este fin, y si no se ha hecho a favor de todos los socios, aquellos que no percibieron

²⁷ Veámoslo con un sencillo ejemplo. La sociedad X se disuelve y liquida con un haber social distribuible de 1.000 entre dos socios (A y B) que participan en un 50% cada uno de ellos. El socio A recibió de la sociedad seis meses antes de su disolución una donación por importe de 700. Como resultado de un procedimiento de inspección, que ha tenido por objeto ciertos conceptos impositivos de la sociedad, se ha liquidado una deuda de 600. Si la Administración se dirigiera contra B requiriéndole el pago, el límite máximo por el que respondería sería la cuota de liquidación percibida (500), dado que no ha obtenido de la sociedad percepciones patrimoniales que puedan agregarse a aquella cuota, debiendo reclamarse el resto al otro socio. En cambio, si la Administración, inicialmente, se dirigiera contra A, el límite máximo que se le puede exigir es de 1.200 (500 de la cuota de liquidación más 700 de la donación). Bien es cierto que, en ambos casos, una vez ejercido el derecho de repetición por el socio que ha debido hacer frente a la deuda, los socios habrán desembolsado, cada uno de ellos, el 50% de la deuda, por lo que lo percibido en la liquidación (500) habrá disminuido en dicho importe (300), pero tampoco debemos ignorar que el socio A, además de esos 200, fue beneficiario de una donación (700).

²⁸ Aplicando este criterio al ejemplo de la nota anterior, el haber social (teórico o reconstruido) sería de 1.700 (el activo repartido entre los socios tras la liquidación –1.000– más la percepción patrimonial percibida por el socio A –donación de 700–), de donde deriva una cuota de liquidación teórica de 850 para cada socio. De acuerdo con ello, la Administración podría exigir el 100% de la deuda (600) a cualquiera de ellos.

esos beneficios de forma encubierta se verán perjudicados por cuanto que, además de no haber participado de los fondos propios de la entidad en la proporción que le correspondía según su participación, podrían verse obligados a responder de deudas de la sociedad por encima de una cuota de liquidación adjudicada que ya, de por sí, fue menor de la que hubiera percibido si no se hubieran distribuido beneficios encubiertos a otros socios. Por ello, aun cuando esta segunda interpretación fuera ajustada a la finalidad de la norma, también es cierto que puede conllevar a resultados desmesurados, cuando el socio al que se le reclama la deuda no participara de la distribución encubierta de los recursos propios de la entidad, sin que el derecho de repetición contra con los consocios corrija la situación.

Sin embargo, también podría argumentarse, de contrario, que el reparto de un dividendo encubierto que no se efectúa entre todos los socios de acuerdo con el capital desembolsado por cada uno de ellos, además de contravenir la ley mercantil, supone una transferencia indirecta de rentas entre los socios, es decir, entre aquellos que resultan perjudicados por no participar en el reparto encubierto de beneficios y aquellos que son claramente beneficiados por percibirlo. Mientras que el socio que ha recibido el transvase patrimonial ve incrementado su patrimonio, los demás lo habrán visto disminuir al descender el importe de los fondos propios de la sociedad en que participan. En consecuencia, podría argüirse que el aumento del patrimonio de los socios beneficiarios de las operaciones vinculadas gracias al paralelo empobrecimiento de los demás socios se ha producido utilizando de forma instrumental a la sociedad, y que ese transvase patrimonial entre los socios, instrumentado a través de la sociedad, no debiera perjudicar o entorpecer la satisfacción del crédito tributario.

6. CONSIDERACIONES FINALES

No cabe duda de que se hace necesario compaginar la desaparición del mundo jurídico de la sociedad con el cumplimiento de sus obligaciones de cualquier naturaleza, tanto con los socios, como con los acreedores entre los que se encuentra la Hacienda Pública, y así como la liquidación tiene por objeto tratar de solventar estas obligaciones, las deudas que haya podido contraer con la Hacienda Pública en vida de la sociedad tienen una regulación especial en el ámbito tributario, para compaginar la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad con el derecho que se reconoce a la Hacienda Pública para poder determinar y exigir la deuda tributaria dentro del plazo de prescripción. Dicha especialidad se extiende ahora a la fase de recaudación, en concreto al límite de la responsabilidad patrimonial de los socios de aquellas entidades que limitaban la responsabilidad.

Sea la inteligencia de la norma la que hemos venido sosteniendo u otra similar, lo que resulta indiscutible es que el resultado de cuanto llevamos dicho es que para hacer frente a las deudas tributarias se altera la regla general para extender la responsabilidad más allá del activo resultante de la liquidación de la sociedad. Si bien la regulación de la responsabilidad del socio por las deudas tributarias de la sociedad extinguida coincidía o pretendía equipararse con la responsabi-

lidad que le atribuye la normativa mercantil con carácter general, ha dejado de ser así en relación con los socios de entidades que limitan la responsabilidad; ciertamente la responsabilidad seguirá siendo limitada, pero el importe por el que puede llegar a responderse es superior al que resulta de lo dispuesto en la normativa mercantil²⁹. De este modo, el deseo de garantizar la satisfacción del crédito tributario prevalece frente al contenido de las normas jurídicas del ordenamiento privado. Esta disparidad de la extensión de la responsabilidad patrimonial parece quedar justificada, para el legislador, por cuanto que de lo que se trata es de adicionar el importe de dichas percepciones a los efectos de calcular el límite de la responsabilidad patrimonial del socio, para el caso de que en la sociedad no hayan quedado bienes suficientes para hacer frente a las deudas tributarias de la sociedad, en el bien entendido, reiteramos, de la concurrencia cumulativa de un doble presupuesto (temporal y objetivo).

No cabe olvidar el conflicto de intereses que necesariamente subyace en cualquier sistema de adición o de colacionabilidad. Concurren dos valores en profunda contradicción, pues se trata de armonizar la necesidad de revisar la conducta seguida, en nuestro caso, por la sociedad disuelta, con la finalidad de volver a una correcta formación de la cuantía por la que responderán los socios a favor de la Hacienda Pública, con la básica exigencia de la seguridad jurídica que se pone en entredicho con una norma que altera la limitación de responsabilidad que reconoce la normativa reguladora de las sociedades de capital que limitan la responsabilidad de los socios, sin que, además, dicho límite haya sido convenientemente concretado, como hemos procurado poner de manifiesto.

Que compartamos la finalidad de la norma, cuyo fundamento descansa en el perjuicio que objetivamente ciertas operaciones causaron al cobro del crédito tributario, no empece que critiquemos la misma, no solo por los posibles excesos denunciados, sino también por los defectos de la misma, al considerar como parte del hecho base que la transmisión sea solo a los socios, por cuanto que el vaciamiento del patrimonio social antes de la disolución de la entidad puede lograrse a través de operaciones con sujetos cercanos o vinculados al socio que no sean socios de la sociedad (otras sociedades en las que participen los mismos socios de la sociedad liquidada, parientes de los socios, etc.). Así pues, la finalidad de la norma puede burlarse acudiendo al reparto del patrimonio social mediante la entrega de bienes a sujetos distintos a los socios, procurándose evitar que concurran los presupuestos de aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT (transmitiendo, por ejemplo, elementos aislados). Por ejemplo, las transmisiones gratuitas a esas otras personas no serían objeto de adición. La norma, por tanto, siendo bienintencionada, si bien, por un lado, es excesiva, por otro lado, se ha quedado corta, y, consiguientemente, puede resultar ineficaz a los efectos que persigue. Decíamos anteriormente que nos hubiera parecido acertado

²⁹ Como es sabido, según las normas mercantiles de las deudas de la sociedad que limita la responsabilidad de sus socios solo responden los bienes de la propia sociedad. Respecto del pasivo sobrevenido dispone el artículo 399 de la LSC: «1. Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación. 2. La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores».

establecer una presunción *iruis et de iure* de perjuicio respecto de los actos dispositivos gratuitos. Pues bien, cabría añadir ahora que, con el fin de vigorizar el crédito tributario, en la presunción propuesta de *lege ferenda* debiera extenderse el elenco de los sujetos beneficiarios, de modo que cualquier donación o liberalidad realizada en los dos años anteriores a la liquidación se sumara al haber social, presumiéndose *iuris et de iure* que perjudicaron el patrimonio social. No habiendo sido esta la solución adoptada, la actual regulación tiene una vía de escape contraria a la finalidad de la norma, por cuanto bastaría al que quisiera evitarla transmitir los bienes de la entidad a otros sujetos vinculados con el socio.