

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52
28010 MADRID

C/ Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

C/ Alboraya, 23
46010 VALENCIA

C/ Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

DIRECTOR:

Roque de las Heras Miguel
(Economista)

COORDINADORES:

M.^a José Leza Angulo
(Abogada. Máster en Tributación)
Sotero Amador Fernández
(Economista. Máster en Dirección
Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR:

TRIBUTACIÓN:

- Roberto Alonso Alonso
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Inocente Altozano Ferragut
(Delegado especial de la AEAT en Valencia)
- José Díaz Delgado
(Presidente de la Sala Contencioso-Administrativo de Valencia)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Carmelo Lozano Serrano
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Vicente Rambla Momplet
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- María Teresa Soler Roch
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

CONTABILIDAD:

- Concepción Burgos García
(Profesora del CEF)
- Inocencio Carazo González
(Socio Director de Carazo & Guillaumot Auditores)
- Inmaculada de Benito Cámara
(Profesora del CEF)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Matilde Fernández Blanco
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Jesús Gil Ferrer
(Socio Director de Deloitte & Touche)
- Juan Francisco Latorre Sáez
(Socio Director de KPMG Auditores)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Vicente Serra Salvador
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)
- Manuel Vela Pastor
(Catedrático Emérito de la Universidad de Valencia)

JUNIO 2004 – NÚMERO 255

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN:

- 38/2004 Novedades de la Ley General Tributaria
58/2003 en la regulación de la responsa-
bilidad tributaria y de la sucesión. 3
(Alejandro Blázquez Lidoy)
- 39/2004 La transmisión inter vivos de la empresa
en el Impuesto sobre el Valor Añadido. . 71
(Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín
Álvarez)
- 40/2004 La afección del bien inmueble como
garantía real del IBI: análisis jurídico de
su naturaleza, alcance y realización. 105
(Amanda Martín Rodríguez)

CONTABILIDAD:

- 41/2004 La divulgación de información sobre acti-
vos intangibles en las empresas: una evi-
dencia empírica. 163
(Montserrat Sierra Fernández)
- 42/2004 El informe de gestión: situación actual y
perspectivas de futuro. 195
(M.^a Begoña Villarroya Lequericaonandia y M.^a
Elena Inglada Galiana)
- 43/2004 Consultas planteadas al ICAC. 211
(Fernando Javier Fernández González e
Inmaculada de Benito Cámara)
- 44/2004 Supuesto de contabilidad propuesto para
el ingreso en el Cuerpo Superior, Escala
Económico-Financiera, de la Administra-
ción de la Comunidad de Castilla y León . 221
(Francisco Javier Jimeno de la Maza y Mercedes
Redondo Cristóbal)

- RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 245

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad
intelectual, no altera los criterios emitidos por los
autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se
solidarice necesariamente con ellos.

ESTUDIOS FINANCIEROS
REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

• REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 914 444 920

• EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.A.

• IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª
28026 MADRID

• ISSN: 1138-9540

• DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

• SUSCRIPCIÓN ANUAL (2004) 115,39 € (IVA no incluido)

Números completos:

Revista de Legislación Tributaria y Contable
Suplemento de Tributación y Contabilidad
(Incluyendo además Tomos de recopilación
Legislativa, de Jurisprudencia, de Consultas
Tributarias y Normativa Contable) 161,54 € (IVA no incluido)

• NÚMEROS SUELTOS (Completo):

– Suscriptores 13,47 € (IVA no incluido)
– No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

• NÚMEROS ATRASADOS:

– Año 1999 43,27 € (IVA no incluido)
– Año 2000 46,15 € (IVA no incluido)
– Año 2001 50 € (IVA no incluido)
– Año 2002 52,88 € (IVA no incluido)
– Año 2003 54,81 € (IVA no incluido)

En estos precios están comprendidos los Suplementos de
Tributación y de Contabilidad.

(No se incluye la Revista de Legislación y Jurisprudencia).

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

TRIBUTACIÓN	NOVEDADES DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003 EN LA REGULACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y DE LA SUCESIÓN	Núm. 38/2004
-------------	--	-----------------

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto:

LA responsabilidad y la sucesión son dos instituciones donde se han producido modificaciones respecto de la anterior LGT. Y correcciones que en nuestra opinión son significativas. En las siguientes páginas se analizará cuál es el contenido y alcance de estas modificaciones así como aquellas cuestiones que a nuestro parecer deberían haberse regulado. La estructura de la responsabilidad consta de tres partes. En la primera se hace referencia a la teoría general de la responsabilidad, lo que nos llevará al análisis del artículo 41 (responsabilidad tributaria), del artículo 67.2 (prescripción para los responsables), de los artículos 174 a 176 (procedimiento de declaración de la responsabilidad) y del artículo 182 (responsabilidad de las sanciones). En el segundo apartado nos centraremos en analizar los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria (art. 42) mientras que el tercero de los capítulos se dedica a los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria (art. 43). En la última parte se estudiarán las novedades en la sucesión de personas físicas y de la transmisión de deudas en el caso de liquidación de entidades (arts. 39, 40 y 177).

Sumario:

Parte I. Regulación general de la responsabilidad.

1. Concepto de responsable.
2. Alcance de la responsabilidad y la responsabilidad por las sanciones.
3. Responsabilidad solidaria *versus* responsabilidad subsidiaria.
4. El acto de derivación y el procedimiento de derivación de responsabilidad.
5. La responsabilidad solidaria entre responsables tributarios.
6. El derecho de reembolso frente al deudor principal.
7. Prescripción de la acción del responsable tributario.

Parte II. Supuestos específicos de responsabilidad tributaria solidaria.

1. Responsabilidad de los que causen o colaboren activamente en la comisión de infracciones tributarias [art. 42.1 a)].
2. Responsabilidad de los cotitulares o copartícipes de las entidades sin personalidad jurídica [art. 42.1 b)].
3. Responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas [art. 42.1 c)].
4. Responsables en el procedimiento de embargo (art. 42.2).

Parte III. Supuestos específicos de responsabilidad tributaria subsidiaria.

1. Responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones de la persona jurídica [arts. 43.1 a) y 42.1 a)].
2. Responsabilidad de los administradores por el cese de actividades [art. 43.1 b)].
3. La responsabilidad del gestor en los procedimientos de disolución, liquidación y concursales [art. 43. 1 c)].
4. La responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria [art. 43.1 d)].
5. Responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas [art. 43.1 e)].
6. La responsabilidad del contratista o subcontratista [art. 43.1 f)].

Parte IV. La sucesión de personas físicas y personas jurídicas.

1. La sucesión de personas físicas (arts. 39, 177.1 y 182.3).
2. La transmisión de deudas en caso de extinción de personas jurídicas (arts. 40, 177.2 y 182.3).

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo es una versión ampliada de parte del capítulo «Obligados Tributarios» que el autor ha comentado en una monografía de varios autores, coordinados y dirigidos por el profesor don Carlos PALAO TABOADA, titulada «Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria», que ha editado el Centro de Estudios Financieros.

PARTE I. REGULACIÓN GENERAL DE LA RESPONSABILIDAD

En esta primera parte se van a estudiar las modificaciones fundamentales en la regulación general de la responsabilidad, sin perjuicio de que algunos de los problemas se analicen al examinar los diversos supuestos de la responsabilidad recogidos en los artículos 42 y 43 ¹.

1. Concepto de responsable.

En la anterior LGT el responsable era aquella persona que se situaba *junto con* el sujeto pasivo o deudor principal (art. 37.1). Con la nueva LGT se amplía tanto la figura del responsable como la del deudor. Con relación al responsable, se habían planteado dudas sobre si las entidades sin personalidad jurídica podían ser o no responsables, debido a que la Ley se limitaba a mencionar como responsables a las *personas*. Con la nueva norma son responsables *las personas o entidades*, por lo que las entidades del artículo 35.4 se incluyen de una manera definitiva entre los responsables.

Y también el elenco de los deudores principales se ha extendido. Se hace una remisión genérica al artículo 35.2, remisión que parece inapropiada en tanto que algunos de los supuestos enumerados no parece que puedan dar lugar a responsabilidad. Así, la mención de los obligados a realizar pagos fraccionados no parece adecuada en la medida que el pago fraccionado es un pago a cuenta de la deuda final que puede o no existir. Con independencia de que la LGT señale que el pago fraccionado tiene carácter autónomo respecto de la obligación principal (art. 23.2 pfo. 2) responder de algo sobre lo que finalmente no se sabe si habrá o no deuda no creemos que sea apropiado. Es más, si como consecuencia del pago fraccionado hay que efectuar una devolución ¿a quién se le devuelve? ¿al responsable o al deudor principal?

Con relación a los obligados a soportar la retención, ingreso a cuenta, o la repercusión parece que sólo cuando la conducta de éstos fuera sancionable podría responder junto a ellos otra persona. Pero no sería por la deuda tributaria, sino por las sanciones (art. 170 de la LIVA y art. 205 de la LGT), por lo que entendemos que el responsable no se sitúa junto al deudor principal sino junto

¹ Con relación a la regulación general de la responsabilidad pueden verse las siguientes monografías; MAZORRA MANRIQUE DE LARA (1994), GUERRA REGUERA (1997), LETE ACHIRICA (2000), MARTÍN JIMÉNEZ (2000), ARGÜELLES PINTO y FELTER BAUZA (2002), GONZÁLEZ ORTIZ (2002) y CHECA GONZÁLEZ (2003).

con el infractor. En este sentido hay que recordar que si bien el artículo 41.1 se limita a señalar a los deudores principales y la responsabilidad de la deuda tributaria, el artículo 181.2 dispone que el *sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal a los efectos del artículo 41.1*. Por tanto, a nuestro juicio, el responsable no se sitúa junto al obligado a soportar la retención, o repercusión o ingreso a cuenta, sino junto al infractor que sea un obligado a soportar la retención, repercusión o ingreso a cuenta.

También puede causar sorpresa que se haga mención a la posibilidad de que un responsable se sitúe junto con un sucesor, que ha sido criticado por el profesor FALCÓN Y TELLA (2003c, págs. 5 y 6) con relación a las personas físicas. A nuestro juicio, esta responsabilidad es posible cuando se trata de sucesores de sociedades. En efecto, pensemos en una deuda tributaria consecuencia de una infracción grave que se liquida por la Administración una vez disuelta y liquidada la sociedad y repartido el excedente a los socios. En dicho caso, el responsable será el administrador que se coloca junto con los socios *sucesores* (art. 40 de la LGT).

Por último, pensamos que la mención a los deudores principales del artículo 35.2 excluye a los propios responsables, que están ubicados en el artículo 35.5, por lo que un responsable no podrá situarse *junto con otro responsable*. Y esto tiene importancia, como veremos en los casos de sucesión de empresa, donde se mantenía que cuando se habían producido varias sucesiones de empresa todos respondían. O también para los supuestos de subcontratación cuando la misma se haga a tres o más niveles y sea en el último eslabón donde se produzca el fraude.

2. Alcance de la responsabilidad y la responsabilidad por las sanciones.

El artículo 41.3 dispone que la responsabilidad alcanzará «a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario». Se excluyen, por tanto, las sanciones que quedan fuera del concepto de deuda tributaria (arts. 25.2 y 58.2) y los recargos e intereses del período ejecutivo (art. 28). Sin embargo, la redacción del precepto no parece afortunada, pues el período voluntario puede entenderse de dos formas distintas. Así, es posible sostener que se limita a la obligación tributaria principal (art. 19), lo que excluiría los recargos por declaración extemporánea (art. 27) y los intereses de demora. No obstante, sí que incluiría los recargos legales (art. 58.3). En segundo lugar, cuando un obligado tributario presenta su declaración fuera de plazo con el consiguiente recargo y, en su caso, intereses (art. 27) o bien cuando es la Administración la que liquida la deuda como consecuencia de un procedimiento de gestión o investigación, la deuda tributaria que tiene que pagar en período *voluntario* alcanza no sólo a la obligación tributaria principal, sino también a los intereses de demora.

Por tanto, y al igual que sucedía con la anterior LGT, no se ha solventado de forma inequívoca si la responsabilidad se extiende o no a los intereses de demora [excluidos en todo caso los que son consecuencia del período ejecutivo (art. 28.5)] y a los recargos del artículo 27. Ciertamente había doctrina que mantenía que la ley daba pie a entender que la responsabilidad se debía limitar a la deuda tributaria en sentido estricto y, además, que la función de garantía de la responsabilidad debía

limitarse al deber de contribuir y no a las consecuencias derivadas de una conducta negligente del sujeto pasivo ². E incluso en alguna sentencia, como en la del TSJ de Asturias de 24 de junio de 2002 (JT 2002/1156), se había reconocido.

A nuestro juicio, sin embargo, con la actual normativa el responsable sí responde de intereses y recargos del artículo 27. Y las razones son varias. En primer lugar, en aquellos casos donde se responde de la sanción carecería de sentido que no se respondiera del resto de obligaciones accesorias. En segundo lugar, si la ley hubiera querido identificar el concepto *totalidad de la deuda tributaria* con la cuota u obligación tributaria principal (art. 19) no parece que tuviera razón de ser diferenciar entre período voluntario y ejecutivo del deudor principal. De hecho, cuando se ha querido limitar la deuda a la cuota se ha manifestado expresamente. En concreto, nos referimos al responsable tributario subsidiario por afección de deudas [arts. 43.1 d) y 79], donde, con relación al alcance de la responsabilidad por el Impuesto de Bienes Inmuebles, el artículo 65 de la Ley de Haciendas Locales, que se califica como responsabilidad subsidiaria desde la Ley 62/2003, sólo se responde por la *cuota*, lo que hace pensar, *a contrario sensu*, que el concepto de *deuda en período voluntario* del artículo 41.3 debe ser algo más que la cuota. Y un último argumento tiene que ver con la responsabilidad definida en varios de los supuestos de los artículos 42 y 43. En concreto, en la responsabilidad subsidiaria de los administradores por el cese de la actividad, en la administración concursal y liquidación, en la de subcontratas y en la responsabilidad tributaria de los miembros de entidades sin personalidad y de la de sucesión de empresa. En todos estos supuestos, ya sea el artículo 42.2 o el 43.1, comienzan señalando que se responde *de la deuda tributaria*, pero cuando se entra en el precepto se hace mención a que se responde *por las o de las obligaciones tributarias*. Y no hay que preterir que el concepto *obligaciones tributarias* no se limita, como se había interpretado con la pretérita LGT, a la cuota. En efecto, la nueva norma distingue entre obligación tributaria *principal*, que se identifica con la cuota (arts. 19 y 58.1 de la LGT), y obligaciones tributarias *accesorias*, que alcanzan a los intereses y recargos (art. 25). Por tanto, cuando no se limitan por un adjetivo las *obligaciones tributarias* parece que deben alcanzar tanto a la cuota como al resto de conceptos ³. Es más, pongamos como ejemplo la responsabilidad del liquidador o de la administración concursal *de las obligaciones tributarias* devengadas y liquidadas con anterioridad a dichas situaciones; en estos casos, se responde por deudas ya exigibles y no parece tener sentido que en una responsabilidad derivada de un proceso de recaudación no se responda de las obligaciones accesorias.

Con relación a las sanciones, y poniendo fin a la polémica que se suscitó desde 1995 por la redacción del artículo 37.3 por la Ley 25/1995, en el que se excluían las sanciones, se señala que en aquellos casos donde la presente norma lo disponga o en otra ley así lo ordene alcanzará la responsabilidad a las sanciones. En este sentido, el artículo 182 establece que la responsabilidad en los

² Con la nueva LGT CHECA GONZÁLEZ (2003, pág. 31) y ROZAS VALDÉS (2003, págs. 28 y 29) mantienen que de la redacción del artículo 41.3 se deriva que no se responde de los intereses del deudor principal. Sin embargo, ROZAS VALDÉS advierte que a su juicio la responsabilidad tributaria sí se extiende a los recargos por presentación extemporánea

³ Con independencia de lo señalado, cuando en dichos preceptos se hace mención a la responsabilidad *por las obligaciones tributarias* creemos que su finalidad es limitarlas a un determinado ámbito (*por las obligaciones contraídas del anterior titular, o por las devengadas con anterioridad al cese, o por las relativas a tributos que deban repercutirse o retenerse*) más que con el objeto de limitar su extensión a ciertos conceptos de la deuda.

casos del artículo 42.1 a), colaborar y causar en las infracciones tributarias, del artículo 42.1 c), sucesión de empresa, y en los del artículo 43.1 a), responsabilidad de los administradores negligentes, alcanza al pago de las sanciones, provengan o no de deudas tributarias. Es decir, se limita a recoger los supuestos de responsabilidad de la LGT donde se responde de las sanciones pero no deja abierta una puerta, como a nuestro juicio exige el artículo 41.4, a otros supuestos de responsabilidad en las sanciones regulados en otras leyes. En efecto, la autolimitación que el artículo 182 hace nos parece incorrecta y su contenido debería ser general, para todos los supuestos, como parece exigir una Ley General Tributaria.

En cualquier caso, creemos que la actual normativa ha puesto fin a las discusiones con relación a la responsabilidad de aquellos que han colaborado en la comisión de ilícitos. El haber colaborado en una infracción, si la ley no lo dispone expresamente, no alcanzará a las sanciones. De esta manera, por ejemplo, en el caso de la responsabilidad tributaria por alzamiento de bienes o incluso con relación a los administradores de hecho que hayan cesado en sus actividades, donde entendemos que se exige una conducta al menos culposa de los mismos, no se responderá de las sanciones porque la norma no lo ha establecido de forma expresa. Por tanto, se rompe con la relación consistente en actitud ilícita y responsabilidad por la sanción de tal manera que no toda conducta contraria a derecho conlleva responsabilidad por las sanciones, con los problemas que desde el punto de vista de la igualdad se plantean.

Además, se solventan las dudas sobre si los responsables tributarios cuya actuación provenga de una actitud ilícita respondían administrativamente por su propia conducta, cuestión esta que se ha había planteado sobre todo con relación al artículo 38.1 de la LGT 230/1963. La sanción de los que realicen una conducta antijurídica es la responsabilidad *tributaria* por el total de la deuda y las sanciones. Responsabilidad sobre la que tendrán un derecho de regreso frente al deudor principal o el sujeto infractor. No obstante, y dejando al margen esta responsabilidad, si su comportamiento está tipificado como infracción simple sí responderá de la misma. En concreto, nos referimos a los responsables por actuaciones ilegales en el ámbito del embargo.

3. Responsabilidad solidaria *versus* responsabilidad subsidiaria.

La LGT 58/2003, como sucedía anteriormente, distingue entre responsables tributarios solidarios y subsidiarios. Las diferencias entre ambos tipos de responsabilidad residen en el procedimiento, ya que mientras que en un caso se exige la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios, para la responsabilidad solidaria sólo se exige la falta de pago⁴. Y, precisamente, el procedimiento ha justificado la opinión de que la responsabilidad subsidiaria presentaba notas menos negativas para el responsable. Sin embargo, ese diferente procedimiento tienen otras conse-

⁴ ROZAS VALDÉS (2003, pág. 31) señala que en la actual norma parece descubrirse un criterio que distingue entre los supuestos de responsables tributarios solidarios y subsidiarios. La ley tiende a catalogar como solidarios aquellos en los que el llamado a responder ha asumido una posición en el entramado de relaciones tributarias que justifica que vengan a ocupar una posición pareja al contribuyente. En la responsabilidad subsidiaria se incurre en posiciones de pasividad, en un segundo plano, lo que justifica que su posición se asimile a la de avalista.

cuencias, a parte del momento en que operan, que hace que la responsabilidad solidaria ofrezca alguna ventaja en comparación con la subsidiaria. Así, la prescripción comienza a computarse, como veremos, en momentos distintos, lo que supondrá que en aquellos casos donde la Administración califique como un supuesto de responsabilidad subsidiaria algo que tenía que ser solidaria (en concreto nos referimos a los administradores) la acción de la Administración puede haber prescrito. Además, en el caso de los responsables subsidiarios, esa lejanía en el tiempo va a implicar una merma de sus medios de defensa buscando, por ejemplo, otros responsables solidarios o pruebas que atestigüen que la liquidación girada al deudor principal o la sanción eran incorrectas y, por último, que tenga menos medios de asegurarse un derecho de reembolso frente al deudor principal.

La diferencia de procedimiento puede suponer, además, una causa de exoneración de responsabilidad para los responsables subsidiarios cuando exista un responsable solidario. Y esto, a nuestro parecer, es una de las cuestiones más criticables de la normativa. Así, en caso de sucesión de empresa donde existan sanciones, resulta que responderá primero el nuevo adquirente y no el administrador de la entidad transmitente, que es quien ha podido actuar de forma negligente, sin que ni siquiera exista la posibilidad de compartir la carga en caso de que no pueda hacerse efectivo el derecho de reembolso frente al deudor principal. Y lo mismo sucede, por ejemplo, con los asesores fiscales que hayan colaborado y los administradores que hayan actuado de forma activa. Cuando el deudor principal no pueda finalmente satisfacer el derecho de reembolso la responsabilidad solidaria supondrá que no se pueda actuar frente al resto de responsables subsidiarios y cabe preguntarse si tiene o no razón de ser.

4. El acto de derivación y el procedimiento de derivación de responsabilidad.

La LGT 58/2003 no ha introducido aparentemente ninguna novedad en el procedimiento de declaración de responsabilidad, salvo la legalización del procedimiento de derivación (arts. 174 a 176) y su inclusión dentro del procedimiento de recaudación en una sección distinta del procedimiento de apremio del deudor principal, lo que parece responder a la idea de que nos encontramos ante un procedimiento recaudatorio diferente del seguido contra el deudor principal ⁵. En cualquier caso, es necesario señalar las siguientes cuestiones.

(i) Desde un punto de vista técnico resaltar que mientras que el artículo 37.4 de la LGT 230/1963 hacía mención a que *en todo caso* era necesario un acto de derivación de responsabilidad en el artículo 41.5 se dispone que «Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa» será preceptivo el acto de derivación. Este matiz trae causa del artículo 9.3 del Real Decreto Legislativo 5/2004 del Impuesto de no Residentes, donde expresamente se excluye la necesidad de dictar un acto de derivación de responsabilidad para los pagadores de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente, y que, por tanto, entraba en contradicción con la exigencia de que *en todo caso* era necesario el mismo. No obstante, el profesor FALCÓN Y TELLA (2003c, págs. 6 y 7) ha cri-

⁵ Sobre la naturaleza del procedimiento destinado a exigir la deuda al responsable *vide*, por todos, GARCÍA NOVOA (2002, págs. 32 y ss.).

ticado esta solución, en la medida en que en la derivación no debería obviarse en supuestos de verdadera responsabilidad, y el artículo 9.3 de la Ley del Impuesto de no Residentes no se puede calificar como responsabilidad sino como sustitución.

(ii) Con relación al responsable solidario se matiza que la responsabilidad sólo podrá derivarse en un momento posterior a la práctica de la liquidación y se sigue disociando la posibilidad de dictar el acto de declaración de responsabilidad y el de requerimiento del pago, aunque no parece que sea una medida ni operativa ni conveniente desde el punto de vista de la economía procesal, al margen de los problemas que acarrea con relación a la prescripción. Sin embargo, en la responsabilidad subsidiaria, y a pesar de que se había mantenido que era posible realizar la declaración de responsabilidad desde el momento en que se practica la liquidación al sujeto pasivo, y, desde luego, con anterioridad a la declaración de fallido, creemos que la nueva norma ha cerrado esta posibilidad al determinarse en el artículo 176 que el *acto de declaración de responsabilidad* exige la declaración de fallido del obligado principal y los responsables solidarios, de tal manera que en un único acto debe contenerse el presupuesto de la responsabilidad más la exigencia del pago.

En cualquier caso, ese distinto procedimiento supone que los órganos que intervienen también lo puedan ser (art. 174.2). En el caso de los responsables subsidiarios sólo pueden derivar la responsabilidad los órganos de recaudación, mientras que para los responsables solidarios tanto los de Inspección (art. 71 del RGIT), si la declaración es anterior al vencimiento del periodo voluntario, como los de recaudación, si es posterior, son competentes. De hecho, a nuestro juicio, el artículo 174.2, ubicado en el procedimiento común para ambos supuestos de responsabilidad, debería haberse incluido dentro del artículo 175, referido exclusivamente a los responsables solidarios.

(iii) El artículo 174 hace mención a la audiencia al interesado y al derecho que, además, tiene a formular las alegaciones que estime pertinentes y a aportar la documentación que sea necesaria con anterioridad a dicho trámite. A nuestro parecer, el procedimiento de declaración de responsabilidad en la actual LGT dista de tener todas las garantías necesarias y debería haber sido más preciso. En efecto, se debería notificar al responsable el inicio del expediente de declaración de responsabilidad con referencia a cuál sería el presupuesto de hecho de su responsabilidad y las deudas por las que en su caso debería responder. Y que a partir de ese instante pueda aportar la documentación necesaria y preparar su defensa. Y sólo después entraría en juego la audiencia al interesado. En este momento, y a pesar que no se haya establecido de una forma taxativa, creemos que el responsable debería poder ver el expediente completo, incluida la propuesta concreta de liquidación y el presupuesto de hecho de su responsabilidad convenientemente motivados. Sólo teniendo estos datos será posible ejercer un derecho efectivo a la defensa y encontrarnos ante un verdadero trámite de audiencia.

(iv) En cualquier caso, ya sea para los responsables tributarios solidarios o subsidiarios, cuando el presupuesto de hecho sea la comisión de una infracción tributaria a nuestro juicio será requisito imprescindible para que la responsabilidad sea efectiva que la sanción sea firme en vía administrativa. Es decir, para derivar la responsabilidad no es requisito suficiente ni la terminación del procedimiento sancionador estableciendo que hay sanciones, ni, tampoco, la declara-

ción de fallido. Es necesario que la infracción en vía administrativa sea firme, lo que ocurrirá desde el momento en que, si se ha impugnado, falle el Tribunal Económico-Administrativo Regional o, en su caso, el Central.

Ahora bien, una vez fijada esta idea hay dos posibles interpretaciones. La primera, entender que es posible derivar la responsabilidad pero su ejecutividad queda suspendida hasta que la sanción sea firme, de la misma manera que sucede en el artículo 212.3 a) respecto de las sanciones. La segunda, que no es posible derivar la responsabilidad hasta que la sanción sea firme. Y a nuestro parecer, la segunda interpretación es más acorde a derecho, pues el fundamento constitucional de la no ejecutividad se basa en los principios de tutela judicial efectiva y de presunción de inocencia, por lo que nos parece que ningún efecto negativo para terceros debe producirse antes de que la sanción sea ejecutiva.

(v) Aunque expresamente no se señale entendemos que el procedimiento para derivar la responsabilidad está sometido al plazo general de seis meses (art. 104.1 de la LGT). En efecto, y como hemos señalado, el procedimiento de declaración de responsabilidad está ubicado en una sección distinta del procedimiento de apremio, por lo que entendemos que no le es aplicable la falta de un período para terminar el procedimiento, como sucede con el apremio (art. 104.1 *in fine*).

(vi) Especial referencia merecen las vías de defensa que tiene en su poder el responsable. En primer lugar, puede impugnar el presupuesto de hecho de su responsabilidad. Y a estos efectos una de las cuestiones que entendemos que se debería haber manifestado explícitamente, a parte de la referencia general del artículo 103.3, es la obligatoriedad de la motivación del acuerdo de responsabilidad, lo que exige que el presupuesto de hecho de la responsabilidad quede perfectamente acreditado para que el responsable tributario pueda realizar su defensa (por ejemplo, esto será especialmente importante en el caso de los administradores de hecho).

En segundo lugar, y aunque no se establezca de una forma expresa, cuando se responda de las sanciones sin haber cometido una conducta ilícita (léase responsabilidad por sucesión de empresa) o cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad sea la comisión de una infracción por el sujeto pasivo y la colaboración del responsable [art. 42.1 a)] o una falta de diligencia por parte del administrador [art. 43.1 a)] entendemos que podrá impugnar el acto de imposición de sanciones al sujeto pasivo tanto para desvirtuar su responsabilidad como para disminuir la extensión de su posible responsabilidad.

Y especialmente importante es lo referente a la impugnación de la liquidación. La anterior normativa señalaba que se le conferían al responsable *todos los derechos del deudor principal* (art. 37.4 de la Ley 230/1963). Dicha expresión se ha suprimido en la actual regulación. Pero, sin embargo, se ha manifestado de forma expresa que el responsable puede impugnar la liquidación del sujeto pasivo, sea esta firme o no, lo cual era una cuestión que había suscitado alguna duda en la jurisprudencia al afirmar que si la liquidación era firme, porque no se había impugnado por el sujeto pasivo, no procedía abrir un nuevo plazo para la impugnación (STSJ de Andalucía de 13 de septiembre de 2002, *Normacef Fiscal*, NFJ013678). Pero, además, afecta al deudor principal. En efecto, el precepto parece incidir en que si la liquidación del deudor principal es firme las quitas que

consiga el responsable no se extienden a aquellos, de tal manera que se cierra la posibilidad de intentar ejercitar procedimientos especiales de revisión ⁶. No obstante, la norma se limita a las liquidaciones que han adquirido firmeza. Para el resto de casos, cuando el recurso del deudor principal siga vivo, no se ha resuelto si la Administración de oficio debería restablecer la situación. A estos efectos, el artículo 219.1 dispone que se pueden revocar actos cuando circunstancias jurídicas sobrevenidas afecten a una situación jurídica particular que ponga de manifiesto la improcedencia del acto.

Pero, sobre todo, el artículo 174.5 se limita a las liquidaciones, pero nada dice con relación a la imposición de sanciones que hayan ganado firmeza para el deudor principal y que el responsable al recurrir vea revocadas o disminuidas las mismas, por lo que cabría plantear si es posible o no su revocación.

Por último, e incidiendo en los derechos, en el caso de los responsables subsidiarios se les deberá poner de manifiesto el procedimiento ejecutivo seguido contra los deudores principales, de tal manera que entendemos que también podrán impugnar cuestiones referentes al período ejecutivo. Además, y con relación a los posibles responsables solidarios, creemos que debe haber en el expediente una conducta activa con relación a su búsqueda.

(vii) En cualquier caso, si la liquidación ha sido recurrida, el camino de la derivación de responsabilidad puede presentar problemas procedimentales. Así, imaginemos que una vez derivada la responsabilidad, y habiendo recurrido el responsable, un Tribunal estima en parte las pretensiones del deudor principal. Es más, el propio sujeto pasivo recurre ante una instancia superior para que la estimación sea mayor. En dicho caso ¿debe la administración anular la anterior derivación y dictar una nueva? ¿si se dicta una nueva y el responsable desiste del primer recurso, se podría entender que sólo puede recurrir por cuestiones nuevas suscitadas en la última liquidación? (art. 111 del RPREA) ¿si no es así, y pudiera plantear todas las cuestiones, tiene sentido demorar el acceso a la justicia durante varios años más? ¿cómo afectaría a la responsabilidad, con relación a la prescripción, si el tribunal hubiera declarado la nulidad absoluta? Y siguiendo con el ejemplo, si la instancia superior a la que ha acudido el deudor principal estima más cuestiones ¿qué debería pasar? Lo cierto es que habrá casos donde un mismo supuesto dé lugar a varios actos con varios sujetos y en fase de recurso.

(viii) Por último, es necesario examinar la posibilidad de adoptar medidas cautelares antes de la declaración de responsabilidad. La ley parece aceptarlo expresamente en el artículo 41.5 pero habría que preguntarse si respeta la seguridad jurídica que no se haya declarado la responsabilidad e imponer medidas cautelares. En cualquier caso, las medidas cautelares que se pueden acordar, cuestión esta que no estaba expresamente contemplada con la anterior normativa, son las generales del artículo 81, con las importantes limitaciones temporales de dicho precepto. Por otro lado, en la imposición de las medidas cautelares se hace referencia a la necesidad de que exista al menos una propuesta de liquidación cuando no se trate de deudas por cantidades retenidas o repercutidas a terceros. Parece que esa propuesta de liquidación se refiere al deudor principal. Señalar que, por último, con la nueva ley las medidas cautelares operan no sólo para el responsable subsidiario, como aparecía con la anterior normativa, sino también con los solidarios.

⁶ Esta previsión ha sido criticada por BANACLOCHE (2003, pág. 12) y ROZAS VALDÉS (2003, pág. 36).

Al margen de lo hasta ahora señalado queremos incidir en algunas ideas relacionadas con el procedimiento. En primer lugar, hay que determinar qué sucede en aquellos casos donde se ha colaborado activamente en la comisión *de parte de la infracción*. Así, la infracción por dejar de ingresar (art. 191.1) da lugar a una sola liquidación, pero que puede estar formada por múltiples incumplimientos. Pensemos en una inspección de IVA de una empresa donde se liquida por facturas falsas y, a su vez, por no regularización de bienes de inversión, siendo esta última conducta no culpable. El que ha entregado la factura falsa ¿responde por la totalidad de la deuda, incluida la parte de regularización de bienes de inversión? A mi juicio la respuesta es negativa. Se debe responder sólo de la sanción correspondiente a la factura falsa y de la deuda tributaria que afecta a esa factura. Deben ser actos separados y separables. Pues bien, en estos casos, la liquidación que le han practicado al deudor principal será por el total, pero la que se le debe comunicar al responsable sólo es aquella que dé lugar a sanción. Partiendo de la base de que hay que comunicar al responsable la liquidación practicada al deudor principal, la cuestión es si la Administración puede dictar o no ahora dos liquidaciones distintas para aquel deudor principal. No hay que olvidar que el artículo 101.4 b) de la Ley 58/2003 señala que es posible formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria, pero ¿lo puede hacer el órgano de recaudación en este estadio?

Al hilo de la anterior idea es necesario plantearse si una sola liquidación puede dar lugar a una responsabilidad solidaria y a otra subsidiaria. En efecto si, por ejemplo, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de un año el administrador ha colaborado activamente en ciertos hechos y en el resto sólo ha actuado de forma negligente cabría preguntarse si se pueden derivar dos responsabilidades distintas, con los efectos que en materia de prescripción tendría.

Por último, advertir que a nuestro juicio resulta criticable que no exista, como sucede con el deudor principal, la posibilidad de que en aquellos casos donde la responsabilidad alcance a las sanciones pueda haber una reducción de las mismas por *conformidad*. Ya es grave desde el punto de vista de personalidad de la pena que se responda de sanciones ajenas, pero que, además, el importe de la sanción dependa de si, por ejemplo, se ha dado conformidad al acta por el deudor principal es algo criticable. A nuestro parecer, la responsabilidad de la sanción se debería reducir siempre en un 30 por 100 y, como mal menor, permitir al responsable la posibilidad de reducir el importe de su responsabilidad por sanción. De hecho, en el caso de los administradores, es posible que les interese dar conformidad al acta precisamente para que la responsabilidad que se les pueda derivar sea menor. Pero esa conformidad puede suponer un perjuicio para la sociedad y los socios.

5. La responsabilidad solidaria entre responsables tributarios.

La anterior LGT expresamente señalaba que cuando hubiera varios responsables tributarios se podría exigir íntegramente a cualquiera de ellos (art. 37.6 de la Ley 230/1963). En la nueva ley es necesario acudir al precepto general del artículo 35.6 donde se establece que en caso de que concurren varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de hecho de una obligación éstos quedarán solidariamente obligados frente a la Administración al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que la ley disponga otra cosa.

De esta manera, y a diferencia de lo que sucedía con el artículo 34 de la Ley 230/1963 que sólo cubría la cotitularidad en la realización *del hecho imponible*, el precepto general del artículo 35.6 da cabida a los distintos supuestos donde se concurra en una obligación; entre sujetos pasivos, ya sea porque realizan el hecho imponible o sea otra la causa, como parte de la doctrina mantiene respecto de la unidad familiar, ya sea entre responsables tributarios del artículo 41, ya sea entre retenedores o sucesores del artículo 39 ó 40.

Pero la regulación de la solidaridad en la LGT ha supuesto una modificación profunda de algunos de los perfiles tradicionales de la solidaridad civil que se habían aplicado en el Derecho tributario, siguiendo la falla que la Ley de Enjuiciamiento Civil había abierto en el año 2000 ⁷. Así, el último párrafo del artículo 35.6 dispone que en el caso de que se pida la división de la deuda se debe notificar a cada uno su parte. Y aunque quizás el supuesto de división esté pensado para casos divisibles (dominio o derechos transmitidos) y no para responsables, donde no es posible determinar cómo reparten la deuda entre ellos, creemos que también en el caso de la responsabilidad se debe liquidar a cada uno su parte, por aplicación de un principio de igualdad, y sólo cuando en período voluntario no se satisface la deuda por algún responsable se podrá acudir frente a los demás.

Aun cuando no se compartan las anteriores afirmaciones creemos que, en cualquier caso, si son varios los responsables –imaginemos que se trata de un consejo de administración–, se debe derivar la responsabilidad contra todos ellos ya que el artículo 46.6 dispone que la representación se presume otorgada, salvo que se produzca manifestación en contrario, y, además, que es necesario notificar la liquidación a todos los obligados. Es más, se ha afirmado que la responsabilidad del conjunto debe estar determinada en un mismo acto (MARTÍN JIMÉNEZ, 2000, pág. 210). Y esta precisión tiene sentido ponerla en relación con la obligación que tienen los responsables de repartir la deuda entre ellos. Si la Administración no ha derivado la responsabilidad contra todos, aquel que haya soportado finalmente la deuda tendría problemas en vía civil en la medida que carece de un título acreditado para ejercer dicha acción de regreso, lo que no parece acorde con los principios de justicia.

Por otro lado, se plantean problemas en aquellos casos donde un mismo supuesto de hecho dé lugar a responsabilidades de distinto cuño. Pongamos el caso de la responsabilidad solidaria por sucesión de empresa y por causar y colaborar activamente en la realización de infracciones. De la misma manera que señalamos anteriormente, y teniendo en consideración que es factible que la deuda tributaria la tengan que soportar finalmente los responsables, será necesario para ejercer las acciones de regreso que se haya nombrado responsables a todos los que cumplan con los requisitos.

Si se mantiene que la Administración puede exigir la integridad de la deuda a todos ellos de forma íntegra los problemas de procedimiento no son escasos. Así, se ha llegado a manifestar que una vez derivada la responsabilidad a los diversos responsables, y dejando al margen que el pago de uno beneficia al resto, se da origen a procedimientos autónomos, donde cada uno tendría que avalar la deuda de forma individual, donde el apremio podría ser exigido a cada uno de los responsables y

⁷ Como hemos señalado, este estudio es una versión extendida de una parte del comentario que sobre los obligados tributarios hemos realizado en una obra conjunta dirigida por el profesor D. Carlos PALAO TABOADA. Remitimos al mismo para un estudio detallado de las novedades en la solidaridad tributaria.

donde la anulación del acto de derivación a uno no debe implicar la de los demás (ARGÜELLES y FELTRER, 2002, págs. 63 a 66 y Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2001, Rs 6908/1999). A nuestro juicio, esta postura no es correcta; se es responsable de una deuda tributaria, con independencia de que existan varios actos administrativos de derivación. Una vez suspendida y garantizada la totalidad de la deuda por uno de los obligados debe ser suspendida para el resto. Y, desde luego, los efectos favorables ganados por uno son extensibles al resto. En caso de recurso, entiendo que debería ser aplicable la acumulación [art. 230.1 b)].

6. El derecho de reembolso frente al deudor principal.

Bajo la anterior normativa una de las cuestiones que más extrañaban era la ausencia de cualquier mención al derecho de reembolso del responsable. Este derecho, que tiene su causa en el principio de capacidad económica, pues sólo debe soportar la carga del tributo aquel que ha realizado el hecho imponible, y también en el principio de enriquecimiento sin causa, que expresamente se recoge en la nueva LGT. Ahora bien, en muchos casos el responsable no podrá ejercitar con éxito el reembolso porque, precisamente, la otra parte es insolvente. En cualquier caso, en el Informe de Expertos de 2001 se pedía que al responsable se le dotara de medios más contundentes para poder solicitar el reembolso, tales como multas coercitivas o incluso que fuera la propia Administración quien tramitara el cobro de la deuda.

El ejercicio del derecho de reembolso se hará en vía civil donde, naturalmente, cabe exigir los intereses desde que se pagó la deuda hasta que se reembolse. Es más, en el caso de que el presupuesto de hecho de la responsabilidad traiga causa de una conducta infractora y se responda de las sanciones, se tiene derecho de regreso por dicho concepto. Esto no es óbice para que el deudor principal entable un juicio civil de responsabilidad contra, por ejemplo, el asesor fiscal o el administrador para que se le indemnice por los efectos patrimoniales negativos derivados de sus actuaciones.

En cualquier caso, señalar que en aquellos casos donde el responsable no pueda hacer efectivo su derecho de reembolso, y el presupuesto de hecho de su responsabilidad provengan del ejercicio de una actividad empresarial, entendemos tendrá derecho a dotarse como gasto fiscalmente deducible el importe por el que ha respondido. Pensemos en los sucesores de empresa, o en las personas jurídicas administradoras de otras, o de asesores fiscales. En todos estos casos pensamos que el responsable tendrá derecho a dotar la provisión por insolvencia del deudor (art. 12.2 del RDLeg. 4/2004 del IS), por lo que la pérdida real si el responsable tuviera beneficios sería de hasta un 35 por 100 menor en el Impuesto sobre Sociedades o hasta un 45 por 100 en el IRPF. Es más, incluso cuando el responsable sea una persona física no empresaria creemos que nos encontraríamos ante una pérdida de patrimonio compensable.

Si estamos en lo cierto, hay que pensar que se deja una vía abierta al fraude. En efecto, pensemos en un administrador persona jurídica de una entidad que se vacía patrimonialmente. Si esa entidad defrauda 100 y se le impone una sanción de 50 el responsable hubiera respondido por 150. Una deducción al 35 por 100 sobre una base de 150 supone una deuda final de 97,5. Es decir, el efecto final es incluso menor. Y lo mismo puede decirse de las sucesiones de empresa.

7. Prescripción de la acción del responsable tributario.

La anterior normativa no hacía ninguna referencia a la prescripción de la acción de la Administración para derivar la responsabilidad y era objeto de controversia si la obligación del responsable prescribía de forma autónoma y, en ese caso, desde cuándo empezaba su cómputo y cómo se interrumpía la prescripción. Esto hizo que existiera un debate jurisprudencial y doctrinal donde los principios de seguridad jurídica y capacidad económica eran objeto de análisis ⁸.

En el artículo 67.2 de la actual LGT se regula el *dies a quo* para «exigir la obligación de pago» a los responsables. En primer lugar, señalar que la mención al término *exigir*, que es también el que se emplea en los artículos 175 y 176 de la LGT al ubicarse el procedimiento de derivación de responsabilidad en sede de recaudación, puede llevar al equívoco de pensar que se está regulando la prescripción de la acción recaudatoria del propio responsable cuando realmente se está determinando el *dies a quo* para dictar el acto de derivación de responsabilidad (que contiene el acto liquidado y que ahora se exige) pues la prescripción del período ejecutivo entendemos que es la general para todos los obligados tributarios (cuando acaba el período voluntario para satisfacer su propia deuda). En cualquier caso, es necesario distinguir entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria. Con relación a la primera, el artículo 67.2 dispone que empezará a contarse «desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal», lo que plantea, a nuestro juicio, dos problemas. El primero, si el criterio que se ha adoptado es el de la *actio nata* (art. 1.699 del Código Civil), parece cuanto menos extraño que la Administración pueda derivar la responsabilidad con anterioridad a que empiece el período de prescripción, ya que, como se dispone en el artículo 175.1 a), la responsabilidad podrá derivarse con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago para el obligado tributario. A nuestro parecer, para el responsable solidario el *dies a quo* debería computarse desde el momento en que se dicta la liquidación o se presenta la autoliquidación, pues es el momento a partir del cual se tiene la potestad para derivar la responsabilidad (art. 174.1). El segundo de los problemas apuntados aparece cuando la responsabilidad solidaria traiga causa de la comisión de una infracción. En estos casos, y como ya vimos anteriormente al estudiar el procedimiento de derivación de responsabilidad, creemos que hasta que la sanción no sea firme en vía administrativa, que es cuando se podrá ejecutar, no se debería poder derivar la responsabilidad.

Para los responsables subsidiarios el plazo comienza a computarse «desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios» (art. 67.2), última acción recaudatoria que en teoría debe ser la notificación de la declaración de falencia [art. 173.1 b)]. Sin embargo, el concepto de última acción recaudatoria creemos que no es acertado, pues es posible que se haya declarado la falencia del deudor principal y que posteriormente se tenga conocimiento de la existencia de bienes del mismo (art. 173.2). A nuestro juicio, al menos en una interpretación literal, el hecho de proceder, que sería obligatorio hacerlo por parte de la Administración, contra esos bienes aparecidos es una *acción recaudatoria practicada al deudor principal*, que además será la última por ser posterior a la declaración de falencia.

⁸ Sobre la prescripción de la potestad para dictar el acto de derivación de responsabilidad pueden verse los estudios monográficos de BLÁZQUEZ LIDOY (1996, págs. 53 y ss.), ALONSO GONZÁLEZ y DURÁN SINDRÉU (1999, págs. 417 y ss.), GUERRA REGUERA (1999, págs. 1 y ss.) y FALCÓN Y TELLA (2001, pág. 5 y ss.). Con relación a la jurisprudencia, cfr., por todas, la STSJ de Valencia de 9 de julio de 2002 y su voto particular (*Normacef Fiscal*, NFJ013847).

En cualquier caso, si la fijación del *dies a quo* coincide con la declaración de falencia (art. 176) parece respetarse el principio general de la *actio nata* en la medida en que el plazo comienza desde que se puede ejercitar la acción contra él. No obstante, esta formulación presenta algún problema. En primer lugar, no parece acertada cuando la causa de la responsabilidad subsidiaria está en la comisión de una infracción tributaria. Nos referimos especialmente a la responsabilidad del administrador negligente, ya que la derivación de responsabilidad, como hemos visto al estudiar el procedimiento de declaración de responsabilidad, entendemos que sólo se puede realizar cuando la sanción sea firme en vía administrativa, lo que puede ocurrir posteriormente a la declaración de falencia. Y, en segundo lugar, la declaración de falencia puede presentar problemas en supuestos de entidades disueltas y liquidadas. En estos casos parece que primero será necesario haber actuado contra los partícipes y sólo cuando hayan pagado su parte correspondiente o se les haya declarado fallidos por la misma podrá actuarse contra el responsable.

Una vez fijado que la prescripción del responsable opera de forma autónoma, es necesario analizar la interrupción de la acción contra el responsable y su interrelación con el deudor principal. El artículo 68.7 señala que interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, *incluidos los responsables*. Se trata de un precepto que a nuestro juicio debe ser interpretado correctamente. Con relación a los responsables solidarios, que es el caso más problemático, si todas las actuaciones frente al deudor principal interrumpen la prescripción del responsable solidario, incluso antes del acuerdo de derivación de responsabilidad, la referencia a la prescripción de forma autónoma del responsable carecería de sentido ¿qué efectos tendría fijar un *dies a quo* para la prescripción del responsable si cualquier actuación efectuada frente al obligado principal, incluso antes de la propia declaración de responsabilidad, interrumpe la prescripción de aquél? Creemos, por consiguiente, que la extensión a los responsables opera una vez que ya han sido declarados formalmente responsables, pues hasta dicho instante no es responsable y no puede, por tanto, satisfacer la deuda. Esta tesis creemos que es respetuosa con el principio de seguridad jurídica y exige una conducta diligente de la Administración, que es el fundamento para que opere la interrupción de la prescripción. A estos efectos entendemos que es necesario distinguir el hecho de que el responsable lo sea porque la ley lo ha establecido así (art. 41.1 de la LGT) del expediente que debe efectuar la Administración y que es donde realmente se declara la responsabilidad.

Con relación a la responsabilidad solidaria el artículo 67.2 establece una excepción a la regla general en el caso de los supuestos regulados en el artículo 42.2, donde el plazo de prescripción se iniciará en el momento en que ocurran los hechos que den lugar a su responsabilidad. El artículo 42.2 presenta como peculiaridad que el presupuesto de hecho se produce en fase de recaudación, una vez que ya se ha dictado la liquidación, que es precisamente cuando conforme al artículo 174.1 se puede derivar la responsabilidad. De esta manera, el *dies a quo* se pospone, lo que implicará que el plazo de los cuatro años comienza a computarse más tarde. No obstante, hay a nuestro juicio una excepción y es la constituida por la responsabilidad de aquellos que ocultan o colaboran en el levantamiento de bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar, pues en dicho caso el presupuesto de hecho no se ubica en recaudación, sino incluso antes de que la deuda sea exigible. A nuestro juicio, este supuesto tenía que haber seguido la regla general establecida en el artículo

lo 67.2 párrafo 1. Sin embargo, la aplicación del párrafo segundo va a hacer, a nuestro parecer, que el plazo de prescripción se acorte, ya que la responsabilidad sólo se podrá derivar desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago voluntario mientras que el *dies a quo* será anterior.

En el caso de los responsables subsidiarios, y al ser necesario el acto de declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, los únicos actos posteriores que se pueden realizar frente al deudor principal o responsables solidarios son los del artículo 173.2 cuando se tenga conocimiento de que el deudor tiene algún bien adicional. Pero precisamente en este caso es necesario plantearse si el procedimiento seguido contra el responsable interrumpe la prescripción del obligado principal para la baja definitiva por insolvencia (art. 76), porque, precisamente, si es claro que la prescripción de la acción contra el responsable no se extiende al deudor principal debería entenderse, por tanto, que las acciones contra aquél no impiden la baja definitiva por insolvencia.

Quizás el problema del artículo 68.2 se encuentre con referencia a las relaciones entre responsables. A nuestro juicio, para que las acciones seguidas contra uno de los responsables interrumpan la prescripción del resto es necesario que, precisamente, se haya declarado la responsabilidad de éstos, aunque no se inicie el procedimiento. Es decir, lo que no parece posible es derivar a un responsable y cuando éste no haya podido satisfacer la deuda buscar e imputar a otro y que las actuaciones contra el primero interrumpan frente al que todavía no ha sido declarado.

PARTE II. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SOLIDARIA

1. Responsabilidad de los que causen o colaboren activamente en la comisión de infracciones tributarias [art. 42.1 a)].

El presente precepto no ha sufrido, prácticamente, ninguna modificación en la redacción respecto del artículo 38.1 de la LGT 230/1963⁹. Se introduce el término *activamente* junto con la acción de causar o colaborar. Esto supone, a nuestro parecer, poner fin a algunas tesis que habían mantenido que los términos causar o colaborar podían dar cabida también a las conductas como la inducción o el encubrimiento (GUERRA REGUERA, 1997, pág. 132). Si se entiende que es inductor aquel que de manera intencional hace surgir en otro la idea de cometer un delito llegando a ser éste puesto en ejecución creemos que el término *activamente* exige algo más que la *sugerencia*. Por otro lado, la expresión *activamente* entendemos que incide en la necesidad de que el causante o colaborador incurra en una conducta cuanto menos culpable. Pero, sobre todo, parece exculpar conductas *pasivas*, consistentes a nuestro parecer en obviar los deberes que corresponden al garante. En efecto, hay que pensar que el artículo 38.1 ha sido escasamente empleado por Administración por lo que la inclu-

⁹ Con relación al artículo 38.1 de la LGT 230/1963 *vide*, por todos, HERRERA MOLINA (1997, págs. 695 y ss.) y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1998, págs. 11 y ss.).

sión del término *activamente* supondría una nueva traba que haría todavía más difícil su aplicación. Sin embargo, creemos que la entrada de este significante está pensado en los administradores de hecho o de derecho que parece que será el campo donde la Administración hará uso del mismo de una manera habitual. En efecto, no hay que olvidar que el artículo 43.1 a) dispone que los administradores podrán incurrir no sólo en el supuesto general de la responsabilidad sino también en el de colaborar o causar de forma activa. Con independencia de que remitimos al estudio de la responsabilidad de los administradores para las relaciones entre ambos preceptos estimamos que con la mención a colaborar o causar *activamente* se está tratando de evitar un exceso de responsabilidad de los administradores, que responden por culpa *in vigilando*. De esta manera, ni los administradores que no sean competentes en la materia o ni aquellos que siéndolo se limitan a funciones de control, como ocurre cuando hay un consejero delegado, podrán responder de forma solidaria. Lo cierto, no obstante, es que habrá zonas grises donde el concepto de conductas activas y pasivas sean difíciles de deslindar.

Otra de las modificaciones afecta al alcance de la responsabilidad. El artículo 38.1 de la LGT 230/1963 disponía que la responsabilidad era de las *obligaciones tributarias* lo que había dado pie para sostener que la responsabilidad sólo alcanzaba a la cuota tributaria. Con la nueva norma se responde de la *deuda tributaria*, y, además, el artículo 182.1 dispone que se responderá de las sanciones, *derivadas o no de una deuda tributaria*. Esta última mención pone fin además a aquellas tesis que entendían que el supuesto de responsabilidad del artículo 38.1 exigía que la infracción en que se colaborase fuese grave y diese lugar a una cuota a ingresar. El que colabora o causa en una infracción leve responderá también por las correspondientes sanciones.

En cualquier caso, creemos que la nueva ley ha puesto fin a las polémicas doctrinales sobre cómo operaba el artículo 38.1 de la LGT 230/1963 con relación a los propios sujetos infractores que cometían un ilícito. Con la actual normativa se trata de un supuesto de responsabilidad *tributaria*, incluso por la parte correspondiente a las sanciones. El responsable puede ser llamado a satisfacer las sanciones de un tercero, con la reprobación que esta postura supone desde el punto de vista de personalidad de la pena, y tendrá un derecho de regreso contra el *deudor principal* ya que no hay que olvidar que el artículo 181.2 señala que los sujetos infractores tienen la consideración de *deudor principal*. Naturalmente, el derecho de reembolso operará sin perjuicio de la responsabilidad por daños y perjuicios que, en su caso, el deudor principal pueda tener en vía civil con el responsable por su conducta. Pero el que causa o colabora en la comisión de un ilícito no es imputable en el ámbito administrativo sancionador y no responde de sus propias sanciones.

2. Responsabilidad de los cotitulares o copartícipes de las entidades sin personalidad jurídica [art. 42.1 b)].

El régimen de las entidades sin personalidad jurídica ha sufrido pocos cambios. El propio ente sin personalidad es obligado a satisfacer la deuda. A su vez, los partícipes o cotitulares son responsables tributarios solidarios y civilmente mancomunados [art. 42.1 b)]. Esta construcción como responsabilidad *tributaria*, donde los partícipes se sitúan *junto a*, supone reconocer de una manera a

nuestro juicio definitiva la capacidad de los entes sin personalidad de ser obligados a satisfacer cantidades materiales y dejar de lado aquellas teorías que identificaban capacidad con personalidad jurídica donde un ente sin personalidad no podía satisfacer deudas tributarias y eran los partícipes quienes lo hacían.

Pero dejando al margen esta idea, el artículo 42.1 b) merece a nuestro parecer tres críticas generales. La primera, que se ha establecido una responsabilidad tributaria solidaria y civilmente mancomunada, alejándose del régimen que en la Teoría General se aplica bien a las sociedades irregulares bien a las sociedades civiles. En efecto, en el caso de las sociedades irregulares los socios responden en segunda instancia y por el total de la deuda, mientras que en el caso de las sociedades civiles se haría mancomunadamente y, en principio, de forma subsidiaria. Por tanto, lo que cabe plantearse es por qué se establece un régimen de franquicia con relación al régimen general para las sociedades colectivas. La autonomía del Derecho financiero sólo debería funcionar cuando haya justificación suficiente para alejarse de las construcciones de otras ramas. Y la justificación es todavía más dudosa si la ruptura se produce para conceder un régimen de privilegio en el aseguramiento de la deuda ¹⁰.

La segunda de las críticas tiene que ver con la calificación de este supuesto como de *responsabilidad tributaria*. En efecto, de la misma manera que una sociedad civil o colectiva no se habla de responsabilidad *tributaria* tampoco debería haberse hecho en el caso de las entidades sin personalidad, pues el problema que se presenta es de no limitación de la responsabilidad y en la necesidad de que en última instancia respondan, conforme a los cánones de la Teoría General de la responsabilidad civil, los partícipes. De esta manera, la calificación jurídica de responsabilidad *tributaria* va a suponer un beneficio adicional en tanto que remite al régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, con todos los derechos regulados en los artículos 41 y 174 y siguientes para todos los partícipes. En cambio, si se trata de responsabilidad de los socios de la colectiva los medios de defensa que en vía tributaria pueden plantear suscitan más dudas. Por tanto, es necesario matizar que nuestra crítica no es que se les conceda a los partícipes todos los derechos del sujeto pasivo mediante la calificación de responsable tributario, sino que el régimen sea distinto del resto de entidades con personalidad.

La tercera atañe al alcance de la responsabilidad. El artículo 42.1 b) excluye las sanciones de la responsabilidad, lo que es, a nuestro juicio, incongruente con la Ley General de Subvenciones, Ley 38/2003. El artículo 69.1 de esta norma establece que: «Responderán *solidariamente* de la sanción pecuniaria los miembros, partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 11 en proporción a sus respectivas participaciones, cuando se trate de comunidades de bienes o cualquier otro tipo de unidad económica o patrimonio separado». Es decir, en el ámbito de las subvenciones, que no es sino la otra cara de la moneda de la tributación, sí responden los miembros de las entidades sin personalidad de las sanciones, lo que carece, a nuestro parecer, de lógica.

¹⁰ La responsabilidad *tributaria* de los partícipes entendemos que está limitada para las entidades sin personalidad de base asociativa y, como veremos al analizar la sucesión de personas jurídicas, no es aplicable a la herencia yacente.

Por otro lado, el juego de la responsabilidad plantea problemas cuando alguno de los partícipes ha salido de la comunidad societaria. En efecto, en las sociedades civiles y en las colectivas se ha planteado la posibilidad de que alguno de los socios se excluya de la sociedad o bien incluso se habla de disolución parcial (APARICIO CARRILLO, 2003, págs. 99 a 101). Y esto debería ser aplicable a las comunidades de bienes. A nuestro juicio, el juego de la responsabilidad *tributaria*, que exige que la deuda esté liquidada, hace que sólo se pueda exigir por la Administración la deuda a los que sean partícipes en dicho momento, sin perjuicio de las acciones civiles que en su caso se puedan ejercitar entre los miembros.

Señalar, por último, que el hecho de que respondan de forma mancomunada va a suponer que las actuaciones realizadas con uno de los partícipes no interrumpirá la prescripción del resto de cotitulares (art. 68.7 de la LGT).

3. Responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas [art. 42.1 c)].

La responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas era uno de los supuestos cuya reforma resultaba acuciante ante la incorrecta regulación del artículo 72 de la LGT de 1963 y la interpretación administrativa y jurisprudencial que de la sucesión se había dado. Las cuestiones que estaban pendientes eran varias. Sin embargo, adelantamos que los términos de la reforma no han sido satisfactorios, en muchos casos porque el contenido del artículo 13 del Reglamento General del Recaudación se ha legalizado, y, además, porque en la base de la regulación se mezcla, por un lado, una consideración patológica de los supuestos de transmisión de empresa, y por otro, una responsabilidad objetiva donde quien responde realmente es la empresa y no el empresario ¹¹.

En efecto, uno de los grandes temores de la Administración es el fraude en sede de recaudación. La Administración es consciente de que en muchos de los casos donde la entidad que transmitía los activos y pasivos no respondía de la deuda tenía su causa en que esta entidad declaraba lo debido, evitando así la responsabilidad del administrador del artículo 40 de la Ley 230/1963 y actual 43.1 b), y vaciaba patrimonialmente la entidad haciendo una transmisión de hecho de los factores de producción (*vide*, por todas, Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1997, JT 1997\1528). Y de manera especial ocurre en las empresas de servicios. Naturalmente, ese fraude también se instrumentaba a través de transmisiones mediante actos jurídicos lícitos con la misma finalidad. Se trataba de un fraude de acreedores, donde el sujeto pasivo se aseguraba que, como máximo, su responsabilidad fuera subsidiaria y limitada al principal de la deuda. Ante estas trasmisiones *de facto* la Administración tiene pocos instrumentos tributarios de defensa, puesto que las figuras específicas de simulaciones o conflictos en aplicación de la norma sólo están pensadas para la determinación de la deuda pero no para una aplicación en vía de recaudación. La única vía tributaria es la sucesión de empresa. Y al margen, las generales del derecho, como acudir a la teoría del levantamiento del velo (*vide* la STS de 19 de abril 2003, *Normacef Fiscal*, NFJ014307), o bien acudir a la norma-

¹¹ Sobre la responsabilidad por sucesión de empresa, *vide*, por todos, RUIBAL PEREIRA (1997), CHICO DE LA CÁMARA (1997), LOZANO SERRANO (1998) y CAÑABATE CLAU (1999).

tiva privada sobre fraudes de acreedores (acción pauliana del art. 1.111 del Código Civil) o simulación. Y quizás, dicho sea de paso, eran las que realmente se deberían haber empleado y no extender sin limitaciones los supuestos de responsabilidad.

Para luchar contra estos fraudes la LGT ofrece a la Administración una responsabilidad solidaria del nuevo adquirente que alcanza incluso hasta las sanciones. La crítica fundamental está en que el remedio se aplica tanto para estas conductas patológicas como para las fisiológicas, debido a que en estas últimas se tiene la convicción de que se ven salvadas por la certificación expedida conforme al artículo 175.2. Ahora bien, entendemos que, como ha señalado el TC en su sentencia 194/2000, una cosa es aprobar medidas para luchar contra el fraude y otra muy distinta que como consecuencia de las mismas se vean vulnerados principios constitucionales, en concreto el de capacidad económica. Hacer responder en todo caso al adquirente de una explotación creemos que excede de lo que el deber de contribuir permite.

Con independencia de lo dicho, en la nueva regulación es necesario reseñar algunas de las modificaciones del precepto.

(i) En primer lugar, la responsabilidad del adquirente se califica legalmente como un supuesto de *responsabilidad tributaria*, dejando zanjada la polémica que la Administración había suscitado sobre si nos encontrábamos o no ante una *sucesión* o que incluso había ido más allá calificando al nuevo adquirente como sujeto pasivo. Y precisamente por eso ha cambiado su antigua ubicación junto con las garantías para incluirse dentro de los supuestos de responsabilidad.

Naturalmente, la consideración de responsabilidad tributaria tiene pleno sentido con relación a las *transmisiones inter vivos* de empresas, donde no era posible hablar de sucesión porque el anterior titular no desaparecía de la relación tributaria. Y, de hecho, en el párrafo tercero del artículo 42.1 c) se excluye de este régimen a la sucesión por causa de muerte, cuya regulación se establece en el artículo 39. Ahora bien, la regulación actual de esta responsabilidad merece alguna matización porque vuelve a incidir en problemas pasados.

La primera mención se refiere a la adquisición de empresas por un legatario donde, además, están los herederos. En este caso, y bajo la anterior normativa, al legatario sí le era aplicable la responsabilidad del sucesor de empresa. Con la nueva norma se trata de un supuesto de adquisición por causa de muerte por lo que se excluye de esta responsabilidad. Por tanto, los herederos sí responden de las deudas de la empresa, si no han aceptado a beneficio de inventario.

La segunda de las cuestiones es que el artículo 42.1 c) no ha excluido expresamente los supuestos de disolución de entidades con personalidad jurídica. Sobre todo, en aquellos casos que dan lugar a la cesión global y activos y pasivos o de fusión donde desaparece la entidad. En estos casos no se puede hablar de un supuesto de responsabilidad tributaria donde el adquirente se sitúa *junto al* anterior titular, sino que el nuevo propietario le *sucede* en las actividades económicas y conforme a la normativa mercantil se produce una subrogación en todas las obligaciones, entre las que se encuentran las tributarias (art. 90 del RDLeg. 4/2004 del IS); por tanto, la declaración de responsabilidad carece de sen-

tido y no es posible tampoco hablar de un derecho de reembolso [STS de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ008276)]. A nuestro parecer, en estos casos no es aplicable el artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003 y se debería haber excluido expresamente de su régimen para evitar confusiones.

Sin embargo, esta exclusión no creemos que sea un defecto de técnica sino algo buscado. En efecto, el supuesto de hecho que realmente va a plantear problemas es la *disolución con liquidación* donde el socio o los socios continúan con el *ejercicio* de la actividad empresarial. En este caso, la regla general del artículo 40.1 es que la responsabilidad de los socios se limita al valor de la cuota de liquidación. Sin embargo, si se aplica el artículo 42.1 c), que hace mención a la sucesión de empresa *por cualquier concepto*, no existirá tal limitación de responsabilidad, ni siquiera por las sanciones. De esta manera, nos parece que la intención del artículo 42.1 c) es mezclar un supuesto de responsabilidad con otro de sucesión.

En cualquier caso, la mención que se hace en el precepto a la *sucesión* de explotaciones en el artículo 42.1 c) habrá que entenderla no en sentido técnico-jurídico sino de continuación en la empresa por un nuevo empresario que le sucede en el ejercicio de dicha actividad, de la misma manera que ocurre con la legislación laboral (art. 44 del Estatuto de los Trabajadores).

(ii) En segundo lugar, en la anterior ley se hacía referencia a que la sucesión tenía que realizarse conforme a un título jurídico determinado, si bien en el artículo 13.1 del RGR se contemplaba que la sucesión lo era en el *ejercicio*, de tal manera que tanto en vía administrativa como también por parte de la jurisprudencia se reconoció que el artículo 72 daba cabida a las sucesiones fácticas (*vide* SAN de 16 de octubre de 2001, JT 2001\1926). En la nueva LGT se da carta de naturaleza a las transmisiones de hecho al introducirse que la sucesión lo es en la titularidad o *ejercicio*. Ahora bien, la mención al ejercicio creemos que tiene una consecuencia inmediata; el nuevo empresario *debe seguir en la misma actividad que el anterior*. A diferencia de lo que sucedía con la anterior ley, limitada a la titularidad, no es suficiente conque los activos y pasivos se transmitan, es necesario además que se continúe con la misma actividad. Al margen de que va a resultar necesario determinar cuáles son los elementos para que exista esta solución de continuidad (tiempo, elementos, etc.), el efecto inmediato sería que, por ejemplo, al arrendamiento de negocio, donde lo que se transmite es el derecho a explotar un negocio de otro, dé lugar a un supuesto de sucesión de empresa, lo que a mi juicio resulta ciertamente criticable. Pero, sobre todo, va a tener consecuencias negativas para la Administración cuando el nuevo empresario que adquiera con justo título no realice una actividad idéntica, o simplemente no realice ninguna, ya que entendemos que no será aplicable la sucesión de empresa.

(iii) En tercer lugar, la Ley 58/2003 señala que la responsabilidad lo es por las obligaciones tributarias *derivadas del ejercicio* del anterior titular. La limitación a deudas *derivadas del ejercicio* de las explotaciones económicas había suscitado algunas dudas sobre su alcance con la anterior normativa. De hecho, en la STS de 15 de julio de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009395) se señaló expresamente que la responsabilidad no alcanzaba a las obligaciones derivadas por falta de ingreso de las retenciones o ingresos a cuenta. La nueva redacción incluye expresamente este último supuesto. Sin embargo, la mención a las deudas derivadas del ejercicio podría plantear problemas con relación a otros supuestos (LOZANO SERRANO, 1998, págs. 82 y ss.).

Por otro lado, el propio significante de *obligaciones tributarias contraídas* por el anterior titular plantea algunas dudas. Así, y aunque expresamente no se señale, como sí se hace en el RGR, estas obligaciones tributarias deben incluir tanto las deudas liquidadas como las pendientes de liquidar. De hecho, se responde por las sanciones impuestas o *que puedan imponerse*. Lo que en cualquier caso entendemos que están excluidas son las obligaciones tributarias formales (art. 29) y las de información (art. 93), pues entendemos que son personalísimas.

Otra cuestión que había suscitado dudas era si la responsabilidad por las obligaciones del primer titular alcanzaban no sólo al primer adquirente, sino también a los sucesivos, de tal manera que todos los que habían sido los titulares garantizaban la deuda. El artículo 42.1 c), y a diferencia del artículo 72 de la LGT 230/1963 que se limitaba a hacer referencia a las deudas derivadas de explotaciones económicas, menciona las «obligaciones tributarias contraídas del *anterior titular y derivadas de su ejercicio*». A nuestro parecer, con la nueva norma el segundo y sucesivos titulares no responderán de las deudas del primer responsable. La responsabilidad del primer sucesor no se puede identificar con una obligación tributaria del anterior titular, ya que de forma expresa se establece en el artículo 41.1 que se consideran deudores principales exclusivamente los enumerados en el artículo 35.2, donde no están mencionados los responsables (que están identificados en el artículo 35.5). Ahora bien, para aquellos que ven en la sucesión de empresa una vía de fraude en sede de recaudación, el no poder derivar la responsabilidad a terceros adquirentes abre un resquicio a los defraudadores.

(iv) Con relación al *alcance* de las obligaciones tributarias contraídas se incluyen expresamente las sanciones. A nuestro parecer, si el fundamento de la responsabilidad tributaria descansa en esa intención de atajar el fraude en recaudación es cuanto menos sorprendente que no se responda de los recargos e intereses del período ejecutivo, pues no hay que olvidar que desde que el sujeto pasivo no pague hasta que el órgano de recaudación pueda demostrar la sucesión de facto pasará un período de tiempo no despreciable. Y, sobre todo, resulta contradictorio que el adquirente responda de las sanciones, incluso cuando no deriven de una deuda tributaria y no lo haga de los recargos e intereses.

Con relación a las sanciones cabe reseñar que no parece acorde con el principio de personalidad de la pena hacer responder de las sanciones a aquellos que no han participado en la comisión de un ilícito, ni siquiera en un supuesto de responsabilidad tributaria donde hipotéticamente quepa el derecho de reembolso. De hecho, es el único supuesto de responsabilidad de las sanciones basado en un presupuesto lícito, la mera transmisión, donde se puede llegar al absurdo de que ni siquiera los bienes adquiridos fueran suficientes para satisfacer las sanciones del tercero y el adquirente respondiera con su patrimonio no empresarial. La razón de esta responsabilidad parece residir en una presunción de transmisión fraudulenta, ya que no se ha solicitado el certificado, y en el juicio presuntivo de que quien responde es la empresa y no el empresario.

En segundo lugar, la referencia a las sanciones no parece casar bien con lo señalado del fraude en sede de recaudación. Cuando existan infracciones de la entidad titular de la entidad el administrador, incluso el de hecho, habrá incurrido en un supuesto de responsabilidad subsidiaria o incluso solidaria por causar o colaborar, y no parece que sea conforme a derecho acudir primero contra

el sucesor y posteriormente contra el administrador. Es más, imaginemos que el adquirente responde de las sanciones ¿tiene un derecho de regreso frente al administrador negligente? En cualquier caso, esta situación pone de manifiesto la inconsistencia de que el adquirente de la empresa responda solidariamente. La responsabilidad debería haber sido, en todo caso, subsidiaria.

Por último, resulta cuanto menos extraño que un supuesto de sucesión de empresa, en sentido técnico del término, por fallecimiento del titular de la entidad no responda de las sanciones, o en el caso de entidades disueltas y liquidadas se responda sólo hasta el valor de la cuota de liquidación. Y precisamente habría que analizar qué sucede si un socio tiene como cuota de liquidación una unidad económica susceptible de ser explotada autónomamente ¿respondería de las sanciones sin límites? A nuestro parecer el artículo 40.5 lo impide. Desde luego, si no parece tolerable que cualquier adquirente responda de las sanciones, lo que no resulta sostenible es que esa responsabilidad por las sanciones no se vea limitada hasta el valor de la empresa adquirida y el adquirente responda con su propio patrimonio.

Por otro lado, reseñar que el hecho de que la responsabilidad del nuevo adquirente no se limite al patrimonio neto adquirido y pueda alcanzar incluso a su patrimonio previo resulta criticable precisamente porque la Administración lo que trata de evitar son situaciones de fraude y siempre se ha entendido que la responsabilidad era realmente de la *empresa*. Esto va a suponer que el adquirente siempre lo haga mediante una entidad jurídica creada *ad hoc*, para limitar su responsabilidad, y que, además, cuando el motivo de la adquisición sea realmente con criterios económicos, esta responsabilidad por encima de lo que adquiere suponga un elemento muy negativo que puede impedir que se realice el negocio.

(v) Como sucedía en la LGT 230/1963 se regula un supuesto de limitación de la responsabilidad para el caso en que se solicite una certificación de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias. Al margen de que la ubicación de la certificación se regula en el artículo 175 de la ley, precepto regulado en el procedimiento, lo que no acabamos de comprender, la única modificación interesante es la ampliación del plazo de dos meses a tres para dictar la certificación, y la mención de que el plazo se computará desde la solicitud. Está ampliación parece criticable en tanto que está en desacuerdo con la rapidez del tráfico jurídico y con la necesidad de que entren nuevos titulares, a parte de que el avance informático lo que parece demandar es una reducción del plazo y no un aumento (CALVO ORTEGA, 2003, pág. 42). Y a mi juicio, todavía es más criticable si se compara con el límite de tres días que se ha establecido para la emisión de certificaciones de estar al corriente de obligaciones tributarias en el caso de responsabilidad por contratación o subcontratación. Por otro lado, algunas de las consideraciones reguladas en el RGR, como la referente a si la certificación se ha de solicitar a todas las Administraciones o es suficiente con hacerlo a una, no se han recogido.

En cualquier caso la certificación presenta dos problemas. El primero, de carácter material, en tanto que el hecho de solicitar la misma supondrá que la responsabilidad se limite a lo certificado por la Administración. Por el resto de deudas, y fundamentalmente hablamos de las ocultas, se produce una exoneración de la responsabilidad tributaria. De esta manera se puede producir un fraude en fase de recaudación por el sencillo expediente de transmitir la empresa al poco tiempo de rea-

lizar la ocultación de tal manera que las Administraciones no tengan tiempo para detectarlas. En teoría, la garantía en estos casos de la Hacienda se encuentra en la responsabilidad de los administradores o colaboradores, garantía que se puede ver soslayada si se regulariza la situación, sin ingresar, una vez transmitida la empresa. El segundo de los problemas es de carácter técnico, no se regula qué sucede en el caso de que la empresa que se transmite esté sometida a una comprobación o inspección tributaria.

(vi) Con relación a lo que debe entenderse por explotaciones o actividades económicas la LGT sigue, como ya sucedía con la anterior normativa, sin entrar a definir cuándo se producía una sucesión de la misma, aunque la jurisprudencia señalaba que era necesaria una transmisión en la universalidad de la empresa y que subsistiera la misma actividad. Con la nueva regulación se da entrada, siguiendo lo establecido por el artículo 13.3 del RGR, a la adquisición de *elementos aislados* que, realizados por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. Pero no hay que olvidar que mediante la posibilidad de elementos aislados la Administración había encontrado un verdadero asidero no para evitar aquellas transmisiones parciales que trataban de ocultar la transmisión del todo, sino que se limitaba a comprobar que ciertos elementos se transmitían y seguían en funcionamiento para soslayar más investigaciones sobre la empresa como unidad.

A nuestro juicio, la LGT tenía que haber entrado, para apuntalar la seguridad jurídica y evitar la discrecionalidad, por lo menos a intentar definir un concepto de explotación o actividad económica, tal y como sucede en el Estatuto de los Trabajadores (art. 44) o bien en la propia Ley Concursal (arts. 100 y 149). Por ejemplo, el artículo 44.2 de la norma laboral señala que es necesario que la transmisión «afecte a una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica, esencial o accesorio». Es decir, que lo que se transmite debe ser susceptible de explotación aislada, no siendo suficiente mención a elementos aislados.

Pero, en cualquier caso, queda pendiente de resolver el problema de la desmenbración de una empresa en otras varias. Es decir, cuando una empresa con diversos centros de trabajo o ramas de actividad desaparece y se transmite por partes y da lugar a varias empresas diferenciadas. En estos casos ¿quién responde y por qué conceptos? O incluso aquel supuesto en que una empresa, sin desaparecer, transmite sólo una parte de la misma que puede funcionar de forma autónoma, caso éste donde lo transmitido suele ser la parte que da beneficios. A estos efectos, el artículo 90 de la LIS señala que en aquellos casos donde los procesos de reestructuración empresarial (fusión, escisión etc.) no sean a título universal, la transmisión de las obligaciones tributarias se producirán «únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos». La cuestión es si es posible o no aplicar este precepto al caso de la responsabilidad del adquirente de empresa cuando la causa de la transmisión es otra. Si la respuesta es afirmativa, la situación en que queda la Administración es compleja, en la medida en que tiene que investigar qué deudas tienen origen en cada actividad.

(vii) Por último, en la nueva LGT se establece que no responderán los adquirentes de explotaciones económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. Esta modificación había sido ya introducida por la Ley Concursal, Ley 22/2003,

aunque con otra redacción, y el fundamento de la norma parece residir en la necesidad de garantizar la pervivencia y viabilidad de las empresas y evitar los efectos distorsionadores que se podrían ocasionar de aplicar el régimen general de la sucesión de empresas. De hecho, en la legislación comunitaria en materia de derechos de los trabajadores en traspaso de empresas, mediante la Directiva 98/50/CE, este tipo de medidas ya están previstas.

Ahora bien, en caso de adquisición como consecuencia de un procedimiento concursal es necesario plantearse si la exención de responsabilidad tributaria sólo opera en aquellos en que la empresa se liquida y se adjudica mediante subasta a un tercero (*vide* art. 149 de la Ley Concursal) o también cuando la enajenación se lleva a cabo en la fase de convenio (art. 100), ya que en este caso el artículo 100.2 señala que el nuevo adquirente, aparte de la continuidad de la empresa, asumirá el crédito de los acreedores en los términos expresados en la propuesta de convenio. En el primero de los casos entiendo que no se responde ni por las deudas anteriores ni por las devengadas por la masa. En el segundo, sin embargo, creo que es necesario interpretarlo en el sentido de que de las deudas tributarias explicitadas de la masa sí responde la empresa, pues no hay que olvidar que el crédito tributario es indisponible. De lo que no respondería sería de las deudas pendientes de liquidar y que posteriormente puedan aparecer.

Por otro lado, advertir que esta situación puede derivar en fraudes, pues la Administración ya había conocido sucesiones de empresas donde la causa de la adquisición era una subasta pública por la que el adquirente se hacía titular para posteriormente proceder a entregar los bienes al titular primitivo (Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996, JT 1996\1723).

4. Responsables en el procedimiento de embargo (art. 42.2).

La anterior normativa regulaba la responsabilidad de quienes ayudaban a evitar el pago de una deuda dentro del procedimiento de recaudación (art. 131.5 de la LGT y arts. 116, 118, y 138 del RGR) y, al margen de su incorrecta ubicación, no parecía que fuera una regulación clara y precisa. Es más, la semejanza que presentaban las causas de responsabilidad del artículo 131.5 hacía que para una misma situación se emplearan indistintamente cualesquiera de los supuestos sin que los tribunales manifestaran reparo ¹².

Con la nueva LGT, a nuestro juicio, la confusión no sólo no ha disminuido sino que ahora es mayor. Creemos que, con independencia de que se haya ubicado donde realmente le corresponde, como un supuesto más de responsabilidad, la regulación material ha sido deficiente en la medida de que las dudas principales no sólo subsisten sino que aparecen nuevas. A esto hay que añadir que quizás hubiera sido deseable que el legislador hubiera establecido la delimitación de procedimientos cuando las conductas del artículo 131.5 fueran constitutivas de delito.

¹² Con relación a la responsabilidad solidaria en el procedimiento de embargo puede verse el trabajo de ARGÜELLES y FELTRER (2002, págs. 147 a 182).

Con relación al primero de los supuestos, causar o colaborar en la *ocultación* maliciosa de bienes [art. 135.1 a) de la anterior LGT], cabe señalar que en la nueva norma [art. 42.2 a)] se ha añadido la de causar o colaborar en la *transmisión* de tal manera que se aleja cualquier duda sobre si el término *ocultar* daba cabida a las sustracciones de bienes. Se trata de recoger el elenco de conductas a las que alcanza el delito de alzamiento de bienes. En segundo lugar, se ha suprimido el término *malicioso*, lo que no nos parece que en el ámbito administrativo tenga mayor efecto en tanto que las conductas de causar o colaborar en la ocultación o transmisión serán conductas activas que, en todo caso, exigirán cuanto menos culpa, pues la base de esta responsabilidad se encuentra en un comportamiento ilícito. Por último, en la anterior normativa se hacía referencia a la *traba*, concepto que parecía identificarse con la aprehensión física de los bienes mientras que el ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad opera, precisamente, antes de que se comience el embargo. Con la actual redacción, y para evitar problemas de interpretación, se hace mención a «impedir la actuación por la Administración tributaria».

En cualquier caso, creemos que el artículo 42.2 a) opera en fase ejecutiva pero con anterioridad a que se tenga conocimiento del embargo y, una vez que se ha iniciado el procedimiento de embargo, entran el resto de supuestos de hecho. Con relación al incumplimiento de órdenes de embargos [art. 131.5 b) de la anterior LGT y art. 43.2 b) de la nueva] no se ha producido ninguna novedad, al margen de que se sigue haciendo mención a incumplir *las órdenes de embargo* cuando en el procedimiento de recaudación no se emplea tal término, sino que se hace referencia a *las diligencias de embargo* (art. 170), lo que a nuestro juicio es criticable.

Por su parte, el artículo 131.5 c) de la anterior LGT establecía que responderían los que con *conocimiento* del embargo colaboraran o consintieran en el levantamiento de bienes. Con relación a este precepto se había entendido que operaba para *depositarios* nombrados por la Administración que custodiaban los bienes embargados (GONZÁLEZ ORTIZ, 2002, págs. 141 y 142) mientras que el artículo 131.5 b) alcanzaba al depositario de bienes del deudor que recibía la orden de embargo. Con la nueva norma, el artículo 43.2 c) tiene una redacción similar al anterior artículo 131.5 c), dejando al margen la inclusión de las medidas cautelares o garantías. Pero la Ley 58/2002 añade un supuesto, en el artículo 43.2 d), que incluye la responsabilidad de los *depositarios* que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

Nos parece que la regulación y la operativa de las letras b), c) y d) dista de ser clara y creemos que se debería haber delimitado de una forma precisa cuándo y cómo operan los distintos supuestos de responsabilidad. Si a esto unimos el poco acervo doctrinal y jurisprudencial que sobre esta materia hay pensamos que nos vamos a encontrar ante una regulación que va a dar pie a numerosos problemas de interpretación.

Así, es necesario determinar si incumplir una orden de embargo, por culpa o negligencia, no incluye en su predicado las actuaciones de colaborar o consentir en el levantamiento de bienes con conocimiento del embargo. Es decir, si todo supuesto de la letra c) no estaría incluido en la letra b), de tal manera que aquel fuera superfluo. A nuestro juicio existe una diferencia *temporal*. La letra c)

hace referencia a tener *conocimiento del embargo*, lo que parece incidir en que se tenga conocimiento *material* pero no formal ¹³. Pero una vez que el tercero tiene la diligencia de embargo, cualquier actuación que por culpa o negligencia suponga el no embargo, incluido el colaborar o causar en el levantamiento de los bienes, supondrá responsabilidad.

Por su parte, el artículo 43.2 d) referido a las entidades depositarias que, una vez recibida la notificación del embargo, consientan o colaboren en el levantamiento de bienes, es necesario distinguirlo del artículo 43.2 b) referido al incumplimiento de las órdenes de embargo. Y a nuestro juicio, tal y como se puede ver de la interpretación de los artículos 116.1 y 2 y 118.1 del RGR, el distinto tratamiento es de difícil justificación. Se podría entender en el sentido de que exclusivamente a las entidades *depositarias* se les ha concedido una franquicia en el comportamiento; si incumplen la orden de embargo por negligencia o culpa no serán responsables. Sí lo serán en caso de que colaboren o consintieren en el levantamiento de bienes. De esta manera se entendería que la responsabilidad del depositario se regulase como algo distinto, en un punto aparte, del general sobre el cumplimiento de las órdenes de embargo. Sin embargo, no parece conforme a Derecho conceder un trato de beneficio a los depositarios frente a otras personas o entidades.

En caso del *depositario* la distinción entre la letra c), los que con conocimiento del embargo colaboren o consientan el levantamiento, y la d), los depositarios que una vez recibida la notificación colaboren o consientan el levantamiento, estaría en el *tiempo*; en el supuesto de la letra d) sería necesaria la notificación pero no para el supuesto del c), que sería en un momento anterior.

Si la interpretación que hemos dado es correcta creemos que el depositario nombrado por la Administración de los bienes ya embargados (art. 138.3) no tiene cabida ni en la letra d) ni en la c) que regulan situaciones anteriores a la traba. Por tanto, el artículo 138.3 sería un supuesto de responsabilidad *ilegal* [arts. 8 c) y 41.1].

Mención especial merece el nuevo supuesto de responsabilidad del artículo 43.2 c) referido a quienes consientan o colaboren al levantamiento de bienes o derechos sobre los que se hubieran constituido las medidas cautelares o garantías. A nuestro juicio, este supuesto opera antes de que la deuda sea exigible al deudor principal, pues una vez que sea exigible entendemos que será aplicable el artículo 43.2 a), que es el precepto general para todos aquellos que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago. Ahora bien, creemos que la responsabilidad no se podría derivar desde el momento en que se haya colaborado en el levantamiento de los bienes, sino desde que exista la deuda ya exigible, pues no hay que olvidar que el responsable es quien se sitúa junto con el *deudor* y las medidas cautelares son de carácter provisional. Si esto es así, la operativa de la prescripción, que según el artículo 67.2 párrafo 2 empieza para los supuestos del artículo 43.2 desde el momento que ocurran los hechos de la responsabilidad, supone que el *dies a quo* comienza incluso antes de que la deuda sea exigible, de tal manera que de facto se convierte en un plazo de prescripción menor.

¹³ A favor se manifiesta ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS (1999, pág. 64) y en contra ARGÜELLES y FELTRER (2002, págs. 147 a 182).

Al margen de lo señalado, creemos necesario hacer tres comentarios adicionales. Así, con relación a que la responsabilidad se limita hasta el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar, se ha cuestionado cuál debe ser el momento de su valoración. A nuestro parecer, debe ser el momento en que se cumple el supuesto de hecho de la responsabilidad, que es donde comienza el *dies a quo* para determinar la prescripción. En segundo lugar, se había señalado que en este supuesto de responsabilidad se es responsable por cantidades y no por conceptos tributarios, de tal manera que no tiene la facultad para impugnar las liquidaciones originales ni los actos sucesivos del procedimiento seguido contra el deudor principal (ARGÜELLES y FELTRER, 2002, págs. 162 a 164 y 180). A nuestro parecer, el artículo 174.5 exige que en todos los supuestos de responsabilidad tributaria se puedan impugnar las liquidaciones a que alcanza dicho presupuesto. Por último, en estos casos de responsabilidad se puede incurrir además en una infracción simple de la LGT lo que ciertamente supone un cierto contrasentido con relación al resto de supuestos de responsabilidad donde la sanción por su actitud ilícita es, precisamente, incurrir en responsabilidad tributaria solidaria.

PARTE III. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA

1. Responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones de la persona jurídica [arts. 43.1 a) y 42.1 a)].

La responsabilidad de los administradores ha sufrido tres modificaciones importantes. La primera, se hace mención al término *administrador de hecho*. La segunda, la responsabilidad se extiende, ahora, sin dudas, a las sanciones. Y, por último, el administrador puede incurrir en responsabilidad solidaria en aquellos casos donde cause o colabore activamente en la realización de una infracción tributaria.

a) El concepto de «administrador» de personas jurídicas.

El artículo 43.1 a) y b) hace referencia a los «administradores de... las personas jurídicas», como ya sucedía con la anterior LGT, y que sigue incidiendo en una falta de precisión que entiendo puede causar problemas. En efecto, se limita a señalar a los *administradores* de personas jurídicas cuando no todos los que representan a las personas jurídicas son administradores. El término administrador se emplea en el ámbito de las sociedades mercantiles, pero no, por ejemplo en las fundaciones o en las asociaciones. En estos casos, el responsable es el patronato o el órgano de gobierno, que normalmente será una Junta Directiva. Y este matiz aparece con claridad incluso en el artículo 45.2 de la propia LGT donde hace mención a que por las personas jurídicas actuarán las personas que ostenten la titularidad de los órganos a quien corresponda su representación. Y también en otras leyes. Así, el artículo 69.2 de la Ley General del Subvenciones, Ley 38/2003, dispone que «Responderán subsidiariamente de la sanción pecuniaria los administradores de las sociedades mercantiles, o aque-

llos que ostenten la representación legal de otras personas jurídicas». Como puede observarse, la redacción de la Ley General de Subvenciones es más precisa a la hora de imputar la responsabilidad y distingue entre ser administrador de una sociedad y ser el representante de otra entidad.

Esto hace preguntarnos si, por ejemplo, los patronos de una fundación pueden o no responder subsidiariamente de las deudas de la fundación. Y no es una cuestión que, a nuestro juicio, este clara. De hecho, cuando se tramitaba la Ley 49/2002, del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, en un borrador manejado por la Administración expresamente se abordaba la responsabilidad de los patronos y se estableció que «Los patronos, representantes estatutarios, miembros del órgano de gobierno y administradores de hecho o de derecho de las entidades sin fines lucrativos tendrán la responsabilidad establecida en las leyes tributarias para los administradores de las personas jurídicas» (Borrador del Anteproyecto de 7 de noviembre de 2001). Esta disposición no salió adelante, pues las fundaciones alegaban de que nadie sería patrono si además de exigir gratuidad se debiera responder. Pero a nuestro parecer dejaba a las claras que la Administración entendía que el artículo 40 de la Ley 230/1963 no era de aplicación a los patronos.

En el ámbito penal, el artículo 31.1 (redacción dada por LO 15/2003) señala que responderá personalmente «el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica», lo que coincide con la LGT 58/2003. Sin embargo, el artículo 31.1 del Código Penal añade que también responderá quien represente legalmente a otro, lo que supone, a mi juicio un precepto de cierre.

El principio de igualdad parece exigir dar un trato igual a todos los representantes de personas jurídicas. Sin embargo, nos encontramos ante una norma con cierto carácter sancionador lo que a nuestro parecer impide acudir a una interpretación extensiva. Un administrador no es lo mismo que un representante legal y, por tanto, a todo aquel que no sea *administrador* no le será aplicable la responsabilidad subsidiaria de los administradores del artículo 43.1 a), sin perjuicio de que puedan ser causantes o colaboradores en las infracciones y su responsabilidad pueda venir de la mano del artículo 42.1 a).

La segunda de las cuestiones con relación a los administradores tiene que ver con las entidades sin personalidad jurídica de carácter empresarial. En efecto, como hemos visto, la responsabilidad subsidiaria se limita a la responsabilidad de los administradores de *personas jurídicas*, lo que excluye, como ya sucedía con la anterior normativa, a las comunidades externas. De esta manera, resulta que los gestores de las comunidades societarias no responden subsidiariamente de las *sanciones*, a diferencia de los administradores de las personas jurídicas.

b) Conductas que dan lugar a responsabilidad.

Con la nueva LGT las conductas que dan lugar al presupuesto de hecho de la responsabilidad no ha cambiado. Se sigue exigiendo que la persona jurídica representada haya cometido una infracción y la conducta del administrador cubre desde la ejecución material a la denominada responsabilidad *in vigilando*. Esta norma, de naturaleza draconiana, deriva en que cualquier infracción come-

tida por una persona jurídica lleva aparejada la aplicabilidad de dicho precepto; se trata de una suerte de responsabilidad objetiva donde toda infracción de la persona jurídica tiene como causa, al menos, un incumplimiento del deber de vigilancia por parte del Administrador. De hecho, en la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013751) se señala que la «necesaria relación que tiene presente la Ley Fiscal, siguiendo la pauta marcada por el artículo 1.104 del Código Civil, entre la conducta de los administradores y el contenido lógico de su función, hace que disminuya la importancia del elemento intencional y se centre en lo que debe entenderse por "dejación de funciones"». Y en la SAN de 23 de diciembre de 2002 (JT 2002\1869) se llega a un final de camino donde se concluye que si existe infracción por parte de la entidad, queda expedita la vía para la derivación de responsabilidad de los administradores pasivos o negligentes, de tal manera que «al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el art. 127 de la LSA»; es decir, una vez que hay infracción de la persona jurídica se presume que se ha actuado negligentemente y será el administrador quien deba acreditar que su actuación fue diligente ¹⁴.

Por tanto, la actual normativa no ha cambiado las conductas que originan la responsabilidad, que son amplísimas y que derivan en una responsabilidad automática, lo que implica que sobre los administradores pesa una espada de Damocles permanente. Pero esta controversia, de hecho, excede del ámbito tributario para incidir en el ámbito mercantil, donde existen voces que señalan que se ha producido un *error de exceso de responsabilidad* por negligencia en la responsabilidad de los administradores (PAZ-ARES, 2003, págs. 85 y ss.) ¹⁵. De hecho, este exceso de responsabilidad, aparte de las consecuencias negativas que tiene en la gestión empresarial, está suponiendo precisamente la huida hacia los administradores de hecho o, en el Derecho tributario, a situaciones como las de la sucesión de empresa, donde el administrador prefiere declarar aunque la entidad no tenga dinero y luego montar de hecho la misma empresa para seguir funcionando. A nuestro juicio, ese error de exceso es, precisamente, lo que es necesario mitigar en el ámbito tributario, donde nos encontramos ante una Administración tributaria que es juez y parte y donde, precisamente, no creemos que sean *peritos* cualificados para verificar la actitud diligente o no de los administradores ¹⁶. Es más, partiendo de la base de que finalmente el administrador responderá de la deuda tributaria, al ser declarada insolvente la sociedad, nos preguntamos qué sucedería si la sociedad demandara civilmente al

¹⁴ Ciertamente, gran parte de la doctrina y muchos tribunales vienen exigiendo que se concrete cuál ha sido la acción u omisión y que se pruebe de un modo concluyente la participación del administrador [*Vide*, recientemente, STSJ de Murcia de 16 de septiembre de 2002 (*Normacef Fiscal* NFJ013519) y ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2003, págs. 16 a 18)]. A mi juicio, en cuanto se pruebe la infracción de la persona jurídica, la participación del administrador es casi automática, como se ha señalado de hecho por parte de la propia doctrina mercantilista. Basta alegar el incumplimiento del administrador para que se produzca una inversión de la carga de prueba y que sea el administrador, que es quien dispone de los medios necesarios, quien deba probar su diligencia (sobre esta situación *vide* la descripción de PAZ-ARES, 2003, pág. 92).

¹⁵ Señala PAZ-ARES (2003, pág. 86) que desde la reforma mercantil de 1989 se ha suprimido la franquicia por culpa leve, se ha consagrado la inversión de la carga de la prueba, extensión de la responsabilidad solidaria, eliminación de la posibilidad de excluir la responsabilidad mediante autorización o ratificación por la junta del acto lesivo y definición estricta de los estándares de diligencia.

¹⁶ Esta situación puede compararse a lo que sucede en la Ley General Presupuestaria. El artículo 176 de la Ley 47/2003 señala que la responsabilidad de las autoridades y demás personal sólo opera en caso de dolo o culpa grave. Es decir, cuando la Administración trata con terceros los estándares de diligencia tienen que ser máximos, y si no, se responde. Cuando se trata de algo interno esa responsabilidad se relaja.

administrador con el único fin de que un juez imparcial y especialista en la materia se pronunciara sobre si ha actuado o no negligentemente. Hay que pensar que nada pierde el administrador y sólo tiene que ganar; si se determinara que ha actuado de forma diligente ¿qué sucedería en el ámbito tributario?

A nuestro juicio, la nueva LGT debería haber solventado normativamente, debido a la importancia real de esta figura, por los menos las siguientes cuestiones: (i) Fijar la carga de la prueba de una forma que no deje lugar a dudas en la Administración; (ii) Convenir los supuestos de exención de responsabilidad de los administradores; cuándo han actuado con la suficiente diligencia para excluir su responsabilidad o cuál es la diligencia debida para ciertas tareas ¹⁷; (iii) En tercer lugar, determinar cuando sean varios los posibles responsables, quiénes son los que deben incurrir en responsabilidad en función de la propia estructura y de la distribución de las competencias (relaciones entre consejeros delegados y el consejo, entre el director general y el administrador, entre administradores con diferentes parcelas, etc.), pues no hay que olvidar que en las empresas rige el principio de la división del trabajo y que los administradores en muchos casos tienen muy poca información e incluso falta de conocimientos técnicos de las decisiones que están tomando.

También es importante reseñar que el hecho de que se responda de la sanción puede llevar a mi juicio a una actuación condicionada por parte del administrador a la hora de actuar en los procedimientos inspectores. En efecto, en este caso se produce un conflicto de intereses entre los de la entidad y los del administrador, y pudiera pasar que en un procedimiento inspector se lleguen a ciertos acuerdos que pueden ser perjudiciales para la entidad y beneficiosos para el administrador (art. 127 ter de la LSA). Me estoy refiriendo, por ejemplo, a la reducción de la sanción por conformidad con el acta. En efecto, si se parte de la base de que el responsable puede impugnar las liquidaciones de la propia entidad y sabe que la entidad mercantil carece de recursos económicos para impugnar, quizás le interese dar su conformidad al acta para reducir al menos en un 30 por 100 su sanción.

Por último, los fraudes en vía de recaudación no se cubren. Bastará al administrador declarar la cantidad debida, aunque no tenga recursos, para evitar su responsabilidad. Y esto es realmente lo que sucede en muchos de los casos y que se ha tratado de evitar mediante el expediente de la sucesión de empresa.

c) La responsabilidad del administrador por causar o colaborar en infracciones tributarias.

El artículo 43.1 a) de la LGT dispone que la responsabilidad del administrador será subsidiaria «sin perjuicio de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley». Es decir, el administrador puede responder solidariamente si causa o colabora *activamente* en la realización de una infracción tributaria. Ya bajo la anterior ley la Administración había derivado la responsabilidad tributaria de los administradores no bajo el cauce normal del artículo 40, sino aplicando el

¹⁷ Así, ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2003, págs. 23 y 24) advierte la diferencia a la hora de salvar la responsabilidad de los componentes de un consejo de administración entre el artículo 133.2 de la LSA y el artículo 77.4 de la LGT 230/1963.

artículo 38.1 de la Ley 230/1963, que establecía que responderían solidariamente los que fueran causantes o colaboradores. No obstante, la mayoría de los tribunales y la doctrina habían señalado que existía un principio de especialidad para los administradores y que, por tanto, el artículo 38.1 no debía operar (*vide* ARGÜELLES y FELTRER, 2002, págs. 142 y ss.). Con la actual ley, sin embargo, los administradores están sometidos tanto al régimen general como al especial, siendo aplicable este último en caso de conductas activas y reservándose el general para las *pasivas o no diligentes*.

Esta responsabilidad solidaria, si bien va a permitir a la Administración asegurar la deuda tributaria en mayor medida, tiene también un anverso y es que la Administración, a mi juicio, está *obligada* a aplicarla. Es decir, debe buscar a aquellos administradores que han colaborado o causado la infracción y dejar en un segundo estadio a los que sólo hayan actuado de forma negligente. Así, cabe preguntarse si la conducta de causar y colaborar activamente es o no un supuesto distinto de los recogidos en el artículo 43.1 a). Y a mi parecer, la respuesta es negativa. La enumeración de actuaciones de este último precepto (haber consentido, no haber realizado actos necesarios para cumplir o haber adoptado acuerdo que posibilite) da cobijo al ser causante o colaborador. No son actuaciones distintas y, de hecho, se ha reconocido por la doctrina la dificultad de disociar y distinguir entre las distintas conductas del actual artículo 43.1 a) (LETE ACHIRICA, 2000, pág. 151). Y esto implica que la Inspección tributaria tenga una doble vía para calificar la misma conducta; o responsabilidad subsidiaria o solidaria. A nuestro parecer, si queda probado que el administrador, de hecho o derecho ha causado o colaborado *activamente* en la comisión de la infracción la responsabilidad sólo puede ser solidaria. La Administración no puede discrecionalmente elegir el tipo de responsabilidad. Y esto tiene dos efectos fundamentales.

En primer lugar, supone una posible exclusión de la responsabilidad tributaria del resto de administradores que no han colaborado o actuado, ya que será necesario declarar la falencia de estos administradores activos. Es decir, se está reconociendo que aquellos gestores que no hayan participado directamente no responderán, ni siquiera por culpa *in vigilando*, si el administrador causante tiene patrimonio para satisfacer la deuda. De esta manera, a los administradores no competentes en materia tributaria se les abre una nueva vía de exoneración; si prueban que no era competencia suya el ámbito financiero o fiscal, no se les podrá derivar la responsabilidad tributaria subsidiaria en tanto que no se declare la falencia de los administradores causantes o que colaboren en las actuaciones tributarias. Piénsese, por ejemplo, en el caso de los consejeros delegados, donde la Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013751) señala que el resto de administradores tienen un deber de vigilancia sobre el consejero delegado y, por tanto, cumplen con el presupuesto de la responsabilidad tributaria.

Por otro lado, esta disociación de la responsabilidad de los administradores creemos que va a plantear ciertos problemas desde el punto de vista civil. En efecto, conforme a la LSA todos los administradores responden por su actitud negligente, y responden de forma solidaria. De esta manera, si no se puede ejercer el derecho de reembolso frente a la sociedad, en teoría deberían soportar los efectos negativos entre todos. Sin embargo, el administrador responsable tendrá problemas para ejercitar en vía civil su derecho de regreso, pues no se trata de un supuesto del artículo 1.145 del Código Civil.

El segundo de los efectos tiene que ver con la prescripción. Con relación a administradores que han causado o colaborado, el plazo de prescripción para derivar la responsabilidad comienza desde el día siguiente a la finalización del plazo en período voluntario del deudor principal. Si la Administración esperara a la declaración de fallido y a que la infracción sea firme la responsabilidad podría haber prescrito. Por otro lado, entendemos que la calificación como responsable subsidiario de alguien que tiene que ser solidario supondría la nulidad absoluta del acto de derivación, por lo que no existiría interrupción de la prescripción.

Por último, reseñar que la actual regulación es incoherente con la Ley General de Subvenciones. En efecto, el artículo 40.3 de la Ley General del Subvenciones, Ley 38/2003, dispone que la responsabilidad de los administradores será en todo caso subsidiaria. Y, ciertamente, no hay que olvidar que el pago de impuestos y el reintegro de subvenciones son dos caras de la misma moneda. A nuestro parecer, el régimen tenía que haber sido el mismo en ambos supuestos.

d) El administrador de hecho.

El artículo 43.1 a) hace referencia a los «administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas», lo que supone, como novedad, la inclusión expresa del concepto administrador de hecho como persona que puede ser responsable, superándose a priori el formalismo que existía y que se había denunciado por parte de la doctrina tributaria. Esta introducción viene a juntarse, además, con la misma mención en la Ley Concursal (arts. 48, 164 y 172 de la Ley 22/2003) pero, sobre todo, con la incorporación en la propia LSA, donde se establece en su artículo 133.2, redacción dada por la Ley 26/2003, que «el que actúe como administrador *de hecho* de la sociedad responderá personalmente frente a la sociedad, frente a los accionistas y frente a los acreedores del daño que cause por actos contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes que esta ley impone a quienes formalmente ostenten con arreglo a ésta la condición de administrador».

Desde luego, la incorporación a nuestra legislación de la figura del administrador de hecho, dejando de lado acercamientos formales y dando entrada a la realidad del tráfico jurídico y económico parece que, en un primer momento, debe elogiarse. La dureza de la responsabilidad de los administradores en el sistema jurídico ha hecho que se produjeran de manera habitual fraudes donde aparece la figura de administrador formal ausente y del administrador de hecho oculto. Y en esas situaciones no parece conforme a Derecho que el responsable real desaparezca de las vías de responsabilidad. Sin embargo, y como veremos, creemos que las cañas se tornan lanzas, pues un problema tan difuso como la realidad que intenta abarcar la figura de los administradores de hecho no es posible dejarlo sin regulación. El legislador tributario debería haber avanzado un paso y haber configurado un estatuto jurídico donde se hubiera perfilado su régimen en pos de la seguridad jurídica. La opción de la LGT, que es por la desregulación, ha dejado en manos de una Administración que es juez y parte, donde las dependencias de inspección y recaudación son todopoderosas, un arma que pueden emplear sin control y con total discrecionalidad, convirtiéndose en una técnica fácil y ligera para nuestra ávida Administración.

A nuestro juicio, las cuestiones a resolver sobre el administrador de hecho en el ámbito tributario son las siguientes: (i) quiénes pueden ser administradores de hecho; (ii) si responden por conductas que suponga una vulneración del deber *in vigilando*; (iii) los problemas de prueba y procedimiento; (iv) cómo opera la responsabilidad junto con los administradores legales ¹⁸.

(i) El primer problema que aparece es lo referente a quiénes pueden ser administradores de hecho. La LGT, lejos de aproximar una definición, como hubiera sido deseable, sólo apunta la responsabilidad de éstos pero sin delimitar quiénes son. Sin embargo, creemos que el término administrador de hecho no tiene una concepción unívoca en las diversas ramas del Derecho ni, dentro de cada una de ellas, se han delimitado sus contornos. En efecto, la mención al administrador de hecho ha tenido su ámbito de aplicación propio en el Derecho administrativo económico y en el Derecho penal a los efectos de imputar conductas que sean ilícitas. Pero en otros ámbitos, como el mercantil, la mención al administrador de hecho no tenía como finalidad inmediata depurar esas responsabilidades sino determinar la validez de sus actuaciones o la responsabilidad civil, lo que hacía que el concepto de administrador de hecho en el ámbito sancionador no pudiera generalizarse al ámbito civil. En la nueva LGT el administrador de hecho no responde de las sanciones por él cometidas ni tampoco tiene que ver con la validez de las decisiones adoptadas (de hecho no se le menciona al regular la representación en el artículo 45), sino que se trata de satisfacer una deuda en caso de que el sujeto infractor no la afronte, por lo que el propio concepto de administrador de hecho empleado en la LGT tiene unas connotaciones distintas a las penales y a las mercantiles.

En teoría, por administrador de hecho se puede hacer mención a las siguientes realidades: (a) A los administradores con cargo caducado, a aquellos que han renunciado al cargo dejando a la entidad sin órgano de administración, o bien a administradores que actúan con un nombramiento viciado. Esta aproximación al administrador de hecho es de carácter formal. (b) Entidades que carecen formalmente de administradores, como es el caso de un administrador fallecido o que han revocado a los anteriores administradores. Y lo mismo sucede con las entidades que nombran administradores a personas que no tienen conciencia de esta realidad. (c) A los directores o personas que desarrollen puestos de alta dirección con autonomía de decisión [art. 89.3 de la LSA, arts. 95.1, 105 y 106 de la Ley del Mercado de Valores, arts. 15 y 40.1 a) de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, art. 1.IV de la Ley de Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito Extranjeras en España]. En este caso, además, hay que distinguir entre dos tipos de directores o apoderados generales; aquellos que realmente son los titulares de la empresa y aquellos que son contratados para ejercer dichas tareas. En efecto, no hay que olvidar que en el tráfico jurídico empresarial que operan mediante personas jurídicas nombran como administrador a un tercero y se reservan para ellos el cargo de director plenipotenciario y, de esta manera, presentan frente a los acreedores no el verdadero administrador de hecho sino el de derecho. (d) Aquellos que sin título formal de

¹⁸ Nosotros nos hemos ocupado detalladamente de los administradores de hecho en la monografía sobre los grupos de sociedades y sobre cómo la sociedad matriz o los administradores de la misma respondían por deudas de las entidad filiales por sanciones (BLÁZQUEZ LIDOY, 1999, págs. 319 y ss.). Allí se puede consultar bibliografía de otras ramas del Derecho sobre la materia. Más recientemente *vide*, GARCÍA CAVERO (1999), JUSTE MENCIA (2000, págs. 441 y ss.), DIAZ ECHEGARAY (2002), GIRARDO (2002), PERDICES HUETO (2002, págs. 277 y ss.), PAZ-ARES (2003, pág. 77 y ss.) y LATORRE CHINER (2003). En el ámbito tributario pueden consultarse HERRERA MOLINA (2002, págs. 87 a 89) y ÁLVAREZ MARTÍNEZ (2003, págs. 7 a 9).

administrador se presentan frente a terceros como tal. Es lo que se conoce mercantilmente como administrador *notorio*. No obstante, en estos casos será necesario que internamente tenga esas funciones atribuidas. (e) En los grupos de sociedades aquellos que efectivamente ejercen el poder de dirección influyendo de forma decisiva en las decisiones de los órganos de administración de las sociedades filiales. En los grupos de empresas es necesario, además, pronunciarse sobre quién es el administrador de hecho, si una entidad del grupo, generalmente la matriz, o las personas físicas que dirigen estas entidades. (f) En el caso de personas jurídicas administradoras de otra sociedad el representante de la misma. En estos casos, la persona jurídica administradora suele ser una entidad con un patrimonio neto mínimo. Ahora bien, será necesario determinar si el administrador de hecho es el representante que actúa o bien el órgano de administración de la persona jurídica. Y lo mismo se puede decir cuando un apoderado sea una persona jurídica. (g) Por último, el accionista de control que ejerce una influencia directa sobre los administradores formales. Y especialmente significativo es el caso de las sociedades unipersonales.

Como podemos ver, la realidad de los administradores de hecho es vasta, y bajo ese paraguas se da cobijo a situaciones muy diversas. La mención a que el administrador de hecho es aquel que tiene un poder de gestión efectivo comparable al del administrador formal es totalmente insuficiente. Ciertos casos son claros. Pero la doctrina que se ha ocupado del tema se ha encargado de advertir que hay posturas formalistas, que tratan de limitar los administradores de hecho a los nombrados pero con una designación inválida o ineficaz, o la dificultad de incardinar ciertos supuestos en la figura del administrador de hecho, como es el caso, por ejemplo, del denominado administrador indirecto, figura común en los grupos de sociedades, o el más difícil de los apoderados generales. Por no decir cuáles son los requisitos que se deben exigir de intensidad, tiempo, independencia, etc., para poder hablar de un administrador de hecho.

Pues bien, ni el Derecho mercantil ni en el sancionador se define qué es un administrador de hecho ¹⁹. Sin embargo, para el legislador tributario no hay duda, responde tributariamente *el administrador de hecho* por todas las conductas, haciendo gala de una dejación de funciones merecedora de todas las críticas y donde supone dejar a los órganos de Inspección y recaudación plena discrecionalidad para interpretar. Un apoyo para descubrir su significado podría estar en el Informe de Expertos de 2001 donde se afirma que además del administrador formal se debe incluir también a los de hecho, pero los identifica con los *gestores* y alude, además del Código Penal, al artículo 95 de la Ley del Mercado de Valores. Pero a nuestro juicio, incluir a los gestores o directores generales, cuando éstos sean personal *dependiente*, nos parece de todo punto excesivo e incorrecto. Y en el ámbito tributario el problema real no estará en los casos claros sino sobre todo en los administradores ocultos y en los grupos de sociedades. Como hemos señalado, hay doctrina mercantil que entiende que estas figuras deben quedar al margen si no ejercen un control absoluto. Ahora bien, esta doctrina, que no entramos a valorar en el ámbito mercantil, ¿tiene sentido en un ámbito tributario donde, por ejemplo, en las operaciones vinculadas, que es un supuesto claro de decisión única, está perfectamente tipificada? ¿tendría sentido que la Administración ajustase la base imponible por ope-

¹⁹ Vide, por ejemplo, la definición de administrador de hecho que apunta LATORRE (2003, págs. 150 y 151) y el concepto de administrador de hecho restringido que sostiene. Vide también DÍAZ ECHEGARAY (2002, págs. 34 a 44).

raciones vinculadas y que eso no se extendiese al ámbito de la responsabilidad? En cualquier caso, si se parte de la base de que el administrador de hecho alcanza a los grupos de sociedades los problemas que aparecen son varios ¿quién es el administrador de hecho? ¿la propia matriz? ¿el administrador de la misma? ¿el apoderado general? ¿todos? ¿qué sucede si la sociedad filial tiene gran capacidad de autonomía y la sociedad matriz se limita a establecer pautas generales (grupo centralizado *versus* grupo descentralizado)? ¿qué sucede si la dirección del grupo la hace directamente el accionista de control? ¿cuándo se considera que el grupo es centralizado? ¿qué sucede si la sociedad filial desoye las indicaciones de la matriz?

A nuestro parecer, si a las dudas existentes con relación al administrador de hecho unimos la capacidad calificadora de una Administración el resultado dista de ser halagüeño.

(ii) Íntimamente relacionado con quién puede ser administrador de hecho está el análisis de las conductas que dan lugar a la responsabilidad. En efecto, en el artículo 43.1 a) son tanto la conducta activa, como adoptar acuerdos, como conductas pasivas, que no hubiesen realizado actos de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependen. La cuestión es si todas estas conductas pueden ser cometidas por los administradores de hecho. Parece pacato afirmar que las conductas activas sí. Ahora bien, y al margen de la muy difícil cuestión de la prueba, las conductas activas creemos que habría que ubicarlas dentro del artículo 42.1 a) como un supuesto de responsabilidad solidaria por causar o colaborar de forma activa.

El verdadero nudo gordiano estará en las conductas pasivas y sobre todo en si es posible hablar de un *deber de diligencia en los administradores de hecho y en si tienen culpa in vigilando*. Hay que tener en consideración que la jurisprudencia tributaria, como hemos visto, acude para justificar la responsabilidad a un concepto mercantil del deber *in vigilando*, concepto que hasta la reforma mercantil de la Ley 26/2003 operaba sólo para los administradores formales. A mi parecer, sin embargo, con relación al deber de diligencia es necesario distinguir entre los distintos tipos de administradores de hecho. La culpa *in vigilando*, como ha señalado la doctrina mercantil, sería atribuible a los administradores con cargo caducado, o con nombramiento viciado, y también a los administradores notorios o que se presentan como tales ante terceros (siempre y cuando tengan capacidad de gestión efectiva). El verdadero problema estará en los administradores ocultos o en la sombra y los directores generales y apoderados. Con relación a estos últimos, directores y apoderados, nos parece claro que en ningún caso estarán sometidos a responsabilidad cuando sean trabajadores de la sociedad y exista realmente una relación jerárquica con los administradores, pues mercantilmente esta posibilidad es, a día de hoy, inviable. El administrador real tiene un deber de control sobre los directores generales, con independencia de que en la vida empresarial ni se lleve a cabo o, incluso, ni se tengan conocimientos para hacerlo. El problema estará cuando el director general sea, a su vez, el accionista mayoritario de la entidad y el administrador formal una figura sin poder. En ese caso, entendemos que sí es exigible el deber de diligencia y la culpa *in vigilando* en tanto son administradores y se les debe exigir el mismo comportamiento que a los de derecho. Con relación a los administradores ocultos, cuando los administradores formales operan con autonomía y aquéllos se limitan a impartir las directrices generales o específicas (pensemos en socios mayoritarios en grupos de sociedades) creemos que no es posible exigir esa vigilancia, y por tanto, sólo responderían por conductas activas.

Por tanto, la mayor controversia se encuentra en los administradores ocultos con ejercicio real y efectivo de toda la gestión. A nuestro parecer, si hay el más mínimo resquicio para una administración autónoma del administrador formal no será posible exigirle la responsabilidad *in vigilando*. Sólo en los casos donde el administrador sea un testaferro cabrá exigirle al administrador de hecho el mismo deber de diligencia que al administrador formal.

De lo dicho creemos que se desprende una conclusión; la inclusión de los administradores de hecho como responsables subsidiarios va a tener un alcance más limitado de lo que parece en tanto que las conductas más peligrosas, las de los administradores en la sombra que toman las decisiones donde el administrador formal goce de cierto grado de maniobra, no están cubiertas por el artículo 43.1 a). Sus conductas sólo serán perseguibles cuando sean activas conforme al artículo 42.1 a) de la LGT. Ahora bien, dicho precepto lo único que exige es que haya participado, no que sea administrador de hecho.

(iii) El tercero de los puntos a reseñar es el procedimiento para demostrar la existencia de administradores de hecho. Es decir, la prueba. En efecto, en algunos casos, como el de los apoderados generales (si se incluye entre los administradores de hecho), el responsable de las personas jurídicas administradoras de otra, el administrador con cargo caducado, y, en general aquellos supuestos que el administrador se presente de forma manifiesta frente al exterior la imputación personal, si bien la prueba podría incurrir en dificultades, parece posible acometerse. Pero cuando nos encontramos ante la figura del administrador *oculto* el verdadero caballo de batalla de la derivación de responsabilidad estará en la búsqueda y en la prueba del mismo. Es más, si en el ámbito penal se ha demostrado la existencia de graves dificultades a la hora de buscarlo ²⁰, cuanto más en una sede administrativa donde la Administración no tiene ni la finalidad ni la estructura necesaria para poder buscar al administrador de hecho ²¹. Esto puede suponer que la imputación de un administrador de hecho ponga en peligro los principios constitucionales como el de eficacia, seguridad o igualdad de trato ante la ley. Sólo hace falta ver, por ejemplo, cómo se determina quién es administrador de hecho en la nueva Ley Concursal (arts. 167 y ss.) y el procedimiento contradictorio existente, lo que asegura, por lo menos, el derecho a un juicio justo. Y frente a estos procesos, en el procedimiento administrativo no existen esas garantías, pues como ha destacado el Tribunal Constitucional (Sentencia 2/2003, de 16 de enero), resulta necesario destacar la modulación que en los procedimientos sancionadores hay de la imparcialidad, que no opera de la misma manera que en los órganos judiciales.

Por otro lado, para que el administrador de hecho sea responsable debe ejercer como tal en el momento en que se cometa la infracción, lo que exigirá que se acredite que en dicho momento participaba de una manera efectiva en la gestión. Y, ciertamente, fijar desde cuándo se es admi-

²⁰ La Fiscalía General del Estado se pronunciaba en 1985, en torno a los delitos económicos, de la siguiente forma: «Encontrar hechos aislados punibles en la maraña de una empresa multinacional rodeada de empresas satélites y concertadas con otras de su misma talla en infinitas vías de contratos o de simples acuerdos ejecutivos entre directores o gerentes no es tarea fácil» (citado por MOSCARDÓ y RAMILO, 1996, pág. 61).

²¹ No hay que olvidar que el artículo 38.1 de la LGT 230/1963, que exigía probar a la Administración que un tercero había causado o colaborado, se utilizó escasamente, por lo que no parece que los procedimientos donde se requiera una conducta probatoria e indagatoria de la Inspección o Recaudación vaya a tener mucho éxito.

nistrador de hecho no será tarea tampoco fácil en muchos casos. Pongamos el ejemplo de un grupo centralizado donde la sociedad filial tiene que declarar el Impuesto sobre Sociedades, en el que se comete un ilícito, y un mes antes del plazo de declaración los administradores de la sociedad matriz cambian.

En cualquier caso, y como se ha señalado por la jurisprudencia, se habrá de acudir en muchos casos a la prueba indiciaria del artículo 108.2 de la LGT con las dificultades inherentes a las mismas. Y, por supuesto, es importante recordar que en toda derivación de responsabilidad será necesario fundamentar las razones de la responsabilidad. Pues bien, en el caso del administrador de hecho, y como expresamente se reconoce en la Ley Concursal, la motivación adquiere mayor importancia; será necesario acreditar la atribución de la condición de administrador de hecho y aportar las pruebas al procedimiento, siendo la garantía que tendrán éstos para articular su defensa.

(iv) Otra cuestión pasa por determinar cómo debe operar la Administración cuando un administrador de hecho y de derecho incurrieran en el supuesto de la responsabilidad. Una primera opción es entender que el fundamento de la inclusión del administrador de hecho es una medida de aseguramiento adicional por lo que la responsabilidad se podría derivar a ambos. Es más, hay que partir de la base de que, en muchos casos, la búsqueda del administrador de hecho tendrá su causa en que el administrador de derecho es una persona insolvente. Así, en el ámbito civil, por ejemplo, se ha reconocido que la responsabilidad del administrador de hecho no exime la del administrador de derecho (JUSTE MENCÍA, 2000, págs. 445 a 448 y DÍAZ ECHEGARAY, 2002, pág. 189). Es más, en el ámbito mercantil ni siquiera cuando la junta general haya adoptado o aprobado el acto se exime de responsabilidad al administrador (art. 133.4 de la LSA). Si responden todos sería necesario determinar cómo se reparte finalmente la deuda entre ellos, pues no hay que olvidar que en la responsabilidad subsidiaria el deudor principal habrá sido declarado fallido.

La segunda posibilidad es entender que el fundamento de la norma radica en la búsqueda del centro decisor, del verdadero causante de la infracción, lo que nos aproxima más al ámbito sancionador. En este caso, y a pesar de que se ha reconocido la posibilidad de actuar contra ambos también en el ámbito sancionador (*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 1999, pág. 327), creemos que la derivación de responsabilidad sólo se podría ejercitar sobre aquel que realmente sea el competente en la materia que ahora es objeto de responsabilidad, pero no sobre ambos. A estos efectos, es significativo cómo en el caso de una sociedad mercantil que sea titularidad en su totalidad de la Administración General del Estado los administradores quedan exonerados de responsabilidad mercantil cuando el Ministro imparta instrucciones (art. 179 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas, Ley 33/2003). Es un caso claro de administrador de hecho para ciertas operaciones y cómo se exonera la responsabilidad con relación al resto.

A nuestro parecer, precisamente por ser el supuesto de hecho una actitud imputable al administrador sólo se puede derivar la responsabilidad a quien le corresponda adoptar dicha conducta, la persona competente en la materia que dio lugar a la infracción de la entidad. Esto supondrá buscar al administrador de hecho. Es lo que ocurre en el ámbito del Derecho penal y en el delito fiscal (*vide* GARCÍA CAVERO, 1999, págs. 122 a 128 y 193 y ss.). Es más, en el ámbito del delito fiscal no hay

que olvidar la jurisprudencia que exculpa al administrador que no estaba al cargo de la administración económica ²². Ahora bien, si esto es así, se incurre en el riesgo de que los administradores formales se intenten sustraer de esta responsabilidad cuando sea posible acudir frente al administrador de hecho.

(v) Por último, reseñar que la figura del administrador de hecho no se recoge en la responsabilidad de los administradores en materia de subvenciones (arts. 40.3 y 69.2 de la Ley General de Subvenciones) lo que a nuestro parecer supone una incongruencia en la medida en que las subvenciones no son sino otra cara del fenómeno financiero.

A nuestro juicio, la valoración que merece la inclusión del administrador de hecho como responsable tributario es negativa. Resulta loable la intención de la LGT de imputar la responsabilidad a quienes realmente toman las decisiones en las entidades y que se escudan tras la definición formal de administrador. Y, desde luego, puede suponer una garantía adicional en el ámbito de la garantía de la deuda en tanto que la ley manda un aviso a los administradores de hecho para que actúen de una forma ordenada, ganando así un nuevo coadyuvador al control de los deberes tributarios. Pero la regulación que rodea a esa intención no existe. No se ha determinado quién y cuándo es administrador de hecho, cuáles son las conductas por las que se responde, si responde solo o con el administrador formal, etc. Se deja a la Administración, que es juez y parte, una capacidad de valoración que raya la discrecionalidad y que puede vulnerar principios constitucionales como la seguridad jurídica, derecho a la tutela judicial efectiva e igualdad de trato. Y a esto hay que añadir la incoherencia con la nueva Ley General de Subvenciones donde se regula la responsabilidad del Administrador.

e) El derecho de reembolso de los administradores frente a la sociedad.

Cuando un administrador responda por haber causado o colaborado o bien por haber actuado de forma negligente, en teoría el administrador tendrá la posibilidad de ejercitar el derecho de reembolso frente a la sociedad en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6). Dejando al margen que es difícil ejercer un derecho económico cuando la sociedad ha sido declarada fallida, lo que queremos reseñar es si es posible hablar de un derecho de reembolso por las sanciones y por aquella parte de la deuda tributaria debida a la actuación cuanto menos negligente del administrador, pues no hay que olvidar que el artículo 289 del Código de Comercio con relación al factor determina que responderá por la contravención de las normas fiscales. Por tanto, en este caso el derecho de reembolso conforme a la norma civil puede no ser por el total, sino exclusivamente por la cuota tributaria.

²² Vide STS de 29 de junio de 1985 (*Normacef Fiscal*, NFJ000099), STS de 12 de marzo de 1992, STS de 10 de noviembre de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ003189), STSJ de Extremadura de 29 de enero de 1998, SAP de Madrid de 1 de marzo de 1999, Sentencia del Juzgado de lo Penal Núm. 17 de Barcelona de 28 de septiembre de 1990, SAP de Asturias de 25 de marzo de 1999 y SAP de Valencia de 1 de febrero de 2000.

2. Responsabilidad de los administradores por el cese de actividades [art. 43.1 b)].

El artículo 43.1 b) recoge el testigo del artículo 40.1 párrafo segundo de la LGT 230/1963 introduciendo alguna modificación y mejora técnica ²³. En primer lugar, en la anterior normativa se señalaba que los administradores respondían *en todo caso* de las deudas pendientes. A pesar de la redacción incluso el TEAC advirtió que la expresión *en todo caso* no era un supuesto de responsabilidad objetiva pura y simple sino que tenía su fundamento en una conducta al menos negligente del administrador (Resolución de 30 de octubre de 2002, *Normacef Fiscal*, NFJ013751). El actual artículo 43.1 b), haciendo a nuestro parecer explícita esa doctrina, precisa que el presupuesto de hecho de la responsabilidad es que los administradores no hubieran hecho lo necesario para su pago o adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Al igual que señalábamos con relación a la conducta negligente de los administradores, el problema real estará en la interpretación que se haga de *hacer lo necesario* para su pago ²⁴.

En segundo lugar, su responsabilidad es por obligaciones tributarias *devengas* y pendientes. La nueva norma añade el término *devengadas* poniéndose fin a las discusiones sobre si era o no necesario que la obligación estuviese *liquidada*.

En cualquier caso, sigue sin definirse qué es el cese de las actividades y cuándo se produce éste ²⁵ y, sobre todo, si esta responsabilidad puede ser o no concurrente con la del artículo 43.1 a) por la comisión de infracciones de la persona jurídica. No hay que olvidar que la responsabilidad del artículo 43.1 b) se diferencia de la del 43.1 a) en que ésta exige como presupuesto de hecho la comisión de infracciones tributarias por parte de la persona jurídica, mientras que en cese de la actividad la existencia de infracciones es indiferente. Por tanto, si existen infracciones de la persona jurídica en principio ambas responsabilidades pueden operar. Esto tiene importancia porque en un caso se responde de las sanciones pero no en el otro.

Además, sigue sin relacionarse esta responsabilidad tributaria con la responsabilidad de los administradores por no disolución de la entidad cuando existan pérdidas o por imposibilidad manifiesta de seguir con los fines. Así, por poner un ejemplo, en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada la falta de ejercicio durante tres años es causa de disolución [art. 104 d)]. Lo que no se ha resuelto normativamente es si sólo es posible derivar responsabilidad tributaria cuando no se ha *disuelto* estando obligado a ello, lo que supone una actitud negligente, o bien opera de manera independiente (*vide* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, 2003, págs. 29 y 30). Y precisamente, al hilo de esta idea, es importante hacer referencia a la inclusión de los administradores de hecho dentro de la responsabilidad por

²³ Con relación a la responsabilidad de los administradores en caso de cese de actividades *vide*, por todos, LETE ACHIRICA (2000, págs. 155 a 170 y 201 a 204) y MARTÍN FERNÁNDEZ (2002, págs. 107 y ss.).

²⁴ No obstante, CHECA GONZÁLEZ (2003, págs. 47 y 48) parece entender que con la nueva Ley nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad objetiva.

²⁵ Esto supondrá que la jurisprudencia y la doctrina que sobre esta materia existe seguirá siendo válida; el cese de actividades supone una situación fáctica, no jurídica, consistente en una situación de hecho caracterizada por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico o mercado sin que se produzca conforme a derecho la extinción o desaparición de la entidad, la cual conserva intacta su personalidad jurídica; la desaparición ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva (*Vide*, por todos, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, 2003, págs. 25 a 27).

cese. En efecto, mercantilmente se ha cuestionado si es posible exigir a los administradores de hecho comportamientos que sólo competen a los administradores formales. Así, la conducta de convocar la junta general (art. 262.2) no compete a quien no tenga la condición formal de administrador. La doctrina mercantil se encuentra dividida. A efectos tributarios, si se entiende que el administrador de hecho no tiene competencia para convocar, no será viable derivarle la responsabilidad ²⁶.

3. La responsabilidad del gestor en los procedimientos de disolución, liquidación y concursales [art. 43. 1 c)].

De la misma manera que la LGT 230/1963 la nueva Ley 58/2003 recoge un supuesto de responsabilidad subsidiaria de la administración concursal y los liquidadores. La nueva regulación es continuista con la anterior y solventa algunos de los problemas que con la normativa previa habían aparecido.

a) Administración concursal.

En primer lugar, se ha adaptado la terminología a la empleada en la nueva Ley Concursal dando entrada como responsables a los integrantes de la administración concursal. En principio, los integrantes de la administración concursal se limitan a los administradores concursales (art. 27 de la Ley 22/2003) y excluye a los auxiliares delegados (art. 32), lo que puede ser criticable en la medida en que estos últimos tienen las mismas responsabilidades que los administradores concursales (arts. 32.3 y 36 de la Ley 22/2003).

En segundo lugar, bajo la anterior normativa se exigía para derivar la responsabilidad que no se hubieran realizado las gestiones necesarias y se hubiera actuado con *negligencia o mala fe*. Con la nueva norma la negligencia o mala fe se ha suprimido, lo que podría indicar que nos encontramos en un supuesto de responsabilidad objetiva (CHECA GONZÁLEZ, 2003, pág. 49). A nuestro juicio, sin embargo, será necesario que los administradores concursales, tal y como se les exige por el artículo 36.1 de la Ley Concursal, hayan realizado actos contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia y, además, es posible que algún administrador concursal salve su responsabilidad. Cuestión distinta es que, como en muchos casos se interpreta por la Administración, cualquier infracción de una norma tributaria se considere que ha sido por no actuar diligentemente. Por otro lado, en los casos de intervención, donde el deudor conserva la administración de su patrimonio (arts. 40.1, 44.2 y 48) creemos que se debería haber precisado la responsabilidad de la administración concursal, pues no hay que olvidar que caben delegaciones generales hasta cierta cantidad.

Con relación al alcance de la responsabilidad se excluyen, como se desprende ya de una manera inequívoca del párrafo segundo del artículo 43.1 c), las sanciones, dando fin a la polémica que con la anterior normativa existía sobre si la responsabilidad alcanzaba o no a las sanciones.

²⁶ JUSTE MENCÍA (2000, pág. 455) entiende que el administrador de hecho no puede convocar la junta. Por su parte, LATORRE (2003, págs. 190 y ss.) pone de manifiesto cómo hay otra postura, que no le parece desacertada, que entiende que estas competencias también se pueden exigir al administrador de hecho.

Pero, además, la LGT deslinda dos momentos para la responsabilidad. Con relación al primero, se señala que los administradores concursales o liquidadores responden de las obligaciones tributarias devengadas con *anterioridad a dichas situaciones*. Y el segundo de los momentos hace referencia a que las obligaciones tributarias y sanciones *posteriores* a dichas situaciones responderán como *administradores* cuando tengan atribuidas *funciones de administración*. La redacción de este segundo supuesto, que es una novedad que incorpora la norma, nos parece confusa. Los procedimientos concursales tienen un antes, un durante y a veces un después. Parece que la redacción quiere abarcar el *durante* y supone remitir al precepto general de la responsabilidad del artículo 43.1 a) de la LGT. Aunque si fuera así quizás lo debería haber expresado de una forma inequívoca. En cualquier caso, esta regulación plantea diversos problemas. En efecto, en las obligaciones tributarias devengadas con *anterioridad* la responsabilidad típica de los administradores concursales son las deudas devengadas, *exigibles* y conocidas con anterioridad a la declaración del concurso. Se sabe que existen y que hay que pagarlas, de tal manera que nos encontramos en un problema de recaudación. Pero dejando al margen esta situación el resto de supuestos de hecho, que a nuestro juicio se deberían haber solventado normativamente, se presentan con cierta oscuridad. Así, con relación a las deudas devengadas pero todavía *no liquidadas*, parece que no se responderá nunca de las sanciones. Pero no se ha solventado cuál debe ser el comportamiento de la administración judicial y de su responsabilidad cuando descubra deudas que se debían haber liquidado previamente (existencia de infracciones) pero que sin embargo no se han hecho, lo que plantea dudas. Sin embargo, si se trata de deudas devengadas y exigibles dentro del concurso [son los llamados créditos contra la masa (art. 84)] sí se responde de las sanciones como administradores siempre y cuando se trate de una conducta que dé lugar a una infracción de la persona jurídica, tal y como exige el artículo 43.1(a) ²⁷. Pero si esto es así, resulta que si deuda devengada y exigible con posterioridad se declara pero no se actúa de forma diligente a la hora de pagar parece que no existiría responsabilidad, lo que resulta extraño pues sí se responde en caso de las obligaciones liquidadas con anterioridad.

Al margen de lo señalado creemos que la actual la mención a situaciones *posteriores* al concurso donde tenga atribuidas funciones de *administrador* puede plantear algún problema adicional por la propia regulación concursal. Así, si la mención a funciones de administrador supone una remisión al artículo 43.1 a), limitado a las personas jurídicas, quedarían exentos los administradores concursales de personas físicas o las herencias yacentes (art. 40.5 de la Ley Concursal). Y, en segundo lugar, no hay que olvidar que los administradores concursales cesan en sus cargos desde el momento en que el convenio tiene eficacia. Pero a partir de ese instante, es posible que todos o alguno de los miembros de la administración concursal puedan ser designados para el cumplimiento de las tareas que aseguren el cumplimiento del convenio (art. 133.2 de la Ley Concursal) ²⁸.

²⁷ Esta interpretación está avalada por la Ley Concursal en tanto que los administradores asuman la mismas funciones, deberes y diligencia que los administradores mercantiles (arts. 35.1 y 36.1 de la Ley 22/2003). Sin embargo, en caso de que la administración concursal se limite a funciones de intervención, el juego de la responsabilidad plantea algún problema adicional ¿Son responsables los administradores formales y los concursales? ¿Sólo los concursales, en tanto que son los que tienen la última palabra? ¿Sólo los formales si la intervención no alcanza a dichas actuaciones?

²⁸ Señalábamos anteriormente que el artículo 43.1 c) debería haber sido más preciso a la hora de determinar qué se respondía por deudas *anteriores* y por deudas *posteriores* a la situación concursal pero no precisaba sobre el *durante*. Y el artículo 133.2 es un ejemplo claro de cómo los administradores pueden actuar *posteriormente* al concurso y no durante.

En cualquier caso, y como ha advertido el profesor VARONA (2000, pág. 357), resulta criticable derivar la responsabilidad a los administradores concursales debido a las dificultades de gestión y conocimiento que en muchos casos existirán. Es más, a nuestro juicio, no son comparables los estándares de diligencia que a estos efectos se le puede pedir a un administrador social que a uno concursal, de tal manera deberían tener una vía para eximir su responsabilidad en el caso de que su comportamiento haya sido el adecuado.

b) Liquidadores.

Con relación a los liquidadores se ha producido una novedad importante. Con la anterior LGT era necesaria negligencia o mala fe, siendo el estándar debido coincidente con el de la LSA (art. 270). Con la nueva norma, sin embargo, la conducta será sancionable si existe una conducta al menos negligente. A nuestro juicio, la actual modificación es censurable. Tiene sentido con relación a la administración concursal, en tanto que la diligencia exigida se equipara a la mercantil, pero no parece que haya justificación para alejarse de los cánones mercantiles con relación al liquidador, con independencia de que éstos sean o no criticables²⁹. Por otro lado, la responsabilidad es por las obligaciones tributarias, lo que excluye las sanciones devengadas con *anterioridad* a la apertura de la liquidación sean o no sean exigibles en dicho momento. De esta manera, su responsabilidad se limita a la deuda tributaria incluso en el caso de que incurra en una infracción grave por las deudas devengadas con anterioridad pero que ahora se tienen que liquidar, salvo que sea aplicable el artículo 42.1 a).

Con relación a las deudas devengadas y exigibles durante el proceso de liquidación el párrafo segundo del artículo 43.1 c) señala que responderán como *administradores* cuando tengan atribuidas funciones de administración. Y hay que recordar que la posición de los liquidadores es sustantivamente igual a la del administrador pero en el marco de una sociedad en extinción (MUÑOZ PÉREZ, 2001, págs. 126 y 127) lo que hace que su responsabilidad sea la del artículo 43.1 a), de la responsabilidad de los administradores. Esto supone responder también de las sanciones. No obstante, a nuestro parecer la remisión al régimen de la responsabilidad de los administradores es incompleta. En el artículo 43.1 a), con base en la LSA, se responde por simple negligencia o por cualquier omisión, pero la propia LSA excluye dicha responsabilidad para los liquidadores. Por tanto, creemos que los liquidadores sólo responderán de la deuda tributaria y de las sanciones en tanto que hayan actuado con fraude o negligencia grave en el desempeño de su cargo (art. 279.1 de la LSA).

Por último, queremos dejar señaladas algunas ideas. En primer lugar, que el artículo 164.1 de la Ley Concursal hace referencia también a los *liquidadores de hecho*, figura que no se ha recogido en la LGT y que, a nuestro juicio sí debería haberse introducido, por un principio de coherencia, ya que en muchos casos los propios administradores son nombrados liquidadores y es perfectamente posible la figura de liquidadores de hecho. Con la nueva norma estarán exentos de responsabilidad pues en una figura de un carácter netamente sancionador no caben interpretaciones extensivas ni

²⁹ MUÑOZ PÉREZ (2001, pág. 131) señala que este privilegio de responsabilidad para los liquidadores está injustificado en el ámbito mercantil si se compara con la diligencia exigida a los administradores.

analogías. En segundo, también en la Ley Concursal, se señala que los administradores cesan con la apertura de la fase de liquidación, y los administradores concursales asumen las funciones de los liquidadores. En tercer lugar, reseñar que a nuestro parecer, la LGT debería haber delimitado los límites entre el supuesto del artículo 43.1 b), que regula el cese de actividad, y el supuesto de liquidación, de tal manera que la entrada de la fase de liquidación debería impedir la responsabilidad del artículo 43.1 b) por cese de actividad.

4. La responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria [art. 43.1 d)].

La naturaleza jurídica del adquirente de bienes afectos al pago de la deuda tributaria era una cuestión controvertida, donde se cuestionaba si estábamos ante una responsabilidad tributaria, ante una garantía real o bien ante posiciones intermedias ³⁰. En cualquier caso, parecía que la doctrina más adecuada era alejarse de la responsabilidad, pues el adquirente no respondía con todos sus bienes y, además, la transmisión del bien suponía liberar la responsabilidad. De hecho, en el artículo 41 de la LGT 230/1963 se producía una derivación de la acción tributaria contra el adquirente de bienes tributarios pero sin declararlo como responsable tributario y, además, el régimen jurídico que se arbitraba anteriormente era distinto con relación al procedimiento (*vide* art. 37 del RGR).

La LGT 58/2003 ha calificado al adquirente de bienes como un *responsable subsidiario*, pero limitando su responsabilidad al propio bien (art. 79). Y, como consecuencia, la afección de los bienes inmuebles para la cuota del IBI ha sido modificada por la Ley 62/2003, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para calificarlo como un supuesto de responsabilidad tributaria (art. 64, RDLeg. 2/2004, del Texto Refundido de las Haciendas Locales).

A nuestro parecer, la calificación de este supuesto como responsabilidad subsidiaria no es desacertada. Y su acierto no tiene nada que ver con su naturaleza jurídica, que entendemos que se asemeja más a una garantía real, sino con el régimen jurídico al que se le remite. En efecto, siempre que la Administración no entienda que el ser responsable implica que incluso la transmisión del bien a un tercero no le exime de responsabilidad, la aplicación del régimen jurídico de la responsabilidad nos parece una garantía adicional para el adquirente, que dispondrá de una normativa clara (alcance, procedimiento, derechos) a la que acudir y con la que defenderse.

5. Responsabilidad de los agentes y comisionistas de aduanas [art. 43.1 e)].

Se trata de una de las propuestas del Informe de Expertos de 2001, ya que el Código Aduanero Común sólo reconoce la figura del deudor, que es declarante (art. 201.3 del Código Aduanero Común). De esta manera, se hacía necesario recoger como un supuesto de responsabilidad tributaria la figura de los agentes y comisionistas de Aduanas cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

³⁰ Sobre la afección de bienes al pago de deudas *vide*, por todos, DELGADO GARCÍA (2000).

6. La responsabilidad del contratista o subcontratista [art. 43.1 f)].

La responsabilidad tributaria por contratar o subcontratar es la principal novedad, no exenta de polémica, de la nueva LGT en materia de responsabilidad. Se trata de una regulación que trae causa de una consideración patológica de ciertas actividades y que la ley ha decidido generalizar para todas, con los consiguientes problemas que una opción de este tipo lleva aparejada.

La contratación o subcontratación, que también se denomina en estos casos externalización o descentralización productiva o *outsourcing*, es un fenómeno cada vez más generalizado en el mundo empresarial. Y dentro del ámbito jurídico, especial mención merece la consideración que en el Derecho del trabajo se le ha dado, precisamente porque es consciente de los peligros que esa externalización tiene para los derechos de los trabajadores. Desde un punto de vista empresarial el fundamento se puede encontrar no sólo en la conveniencia de transformar costes fijos en variables, lo que implicará una mayor flexibilidad y una posibilidad de reducir costes (reducir el inmovilizado material y el riesgo), sino además en el hecho de aumentar la capacidad de adaptación, la especialización, dirigir el esfuerzo inversor al verdadero núcleo de su negocio, lo que redundará en la calidad de su producto y en la competitividad, y dejar las funciones secundarias en manos de terceros que, además, estarán más especializados en las mismas. Sin embargo, la contratación o subcontratación también presenta zonas peligrosas donde el contratista o subcontratista se conforman como entidades sin patrimonio y carecen de recursos para hacer frente a sus riesgos y responsabilidades. Así, por ejemplo, no es infrecuente la aparición de grupos de sociedades donde en aras de la pretendida flexibilidad realmente se tratan de crear cotos aislados de responsabilidad para evitar que los riesgos se expandan al resto. Es decir, el fraude de la subcontratación se produce en vía de recaudación, cuando sociedades privadas de sustrato patrimonial tienen que afrontar responsabilidades y obligaciones.

En nuestra disciplina, el Informe de Expertos de 2003 ya señalaba que ciertos supuestos de subcontratación o contratación, sin indicar cuáles, sólo se hacían por motivos fiscales. Es más, en las Directrices Generales del Plan General de Control Tributario para 2004 una de las áreas de atención prioritaria es el sector inmobiliario y la *subcontratación en la construcción*. A nuestro juicio, el fraude que el legislador tributario ha querido atajar creemos que gira en torno a la siguiente idea; el beneficio de la operación se deja en sede del contratante, y el contratista o subcontratista, que es quien realmente presta el servicio o ejecuta la obra, se quedan con el IVA repercutido o con las retenciones practicadas no para ingresarlas en Hacienda, sino para pagar sus deudas. Y también cabe la operación en sentido contrario. Que una entidad despatrimonializada sea la que preste el servicio a un tercero y que subcontrate con una entidad vinculada, quedando el beneficio a buen recaudo en esta última. Pero en estos casos las entidades suelen declarar las deudas tributarias, para evitar la responsabilidad de los administradores, pero no las ingresan porque carecen de recursos, de tal forma que el fraude se ubica en vía de recaudación.

Sin embargo, la regulación concreta que la LGT ha diseñado no parece que pueda ser un vehículo adecuado para atajar estas conductas. En efecto, al eximir de responsabilidad durante un año si se ha hecho uso de la certificación el verdadero fundamento de la norma parece que sea evitar que las empresas contraten con empresarios incumplidores; es decir, sanear el mercado de la subcontrata-

ción. No parece tener sentido que una certificación pasada exonere de deudas futuras si el objeto no es, precisamente, el desincentivar trabajar con empresarios morosos y tratar de evitar el fraude en vía de recaudación. La cuestión, desde la perspectiva tributaria, es si la *sanción* por contratar con empresarios morosos debe ser hacerles responsables de sus deudas tributarias.

Al margen de cuestiones generales es necesario estudiar la concreta regulación del artículo 43.1 f) de una forma detallada.

(i) En primer lugar, el presupuesto de hecho de la responsabilidad es que contraten o subcontraten aspectos correspondientes a su *actividad económica principal*. Y, precisamente, como se ha puesto de manifiesto en el Derecho del trabajo con relación a lo que es la *propia actividad*, la interpretación de *actividad económica principal* no es un asunto pacato³¹. De hecho, en la tramitación de la LGT si bien primeramente se hacía referencia al concepto de *propia actividad económica*, siguiendo la estela laboral, se sustituyó por *actividad económica principal*, lo que supone limitar el presupuesto de la responsabilidad, exclusivamente, dentro de su *propia actividad* a la *actividad principal*. Señalar que, en cualquier caso, la sala de lo laboral del Tribunal Supremo ha establecido que el concepto de actividad propia no debe interpretarse de forma amplia sino restrictiva, de tal manera que sólo la actividad *inherente* al ciclo productivo de la empresa estaría cubierta. No alcanzaría, por el contrario, al criterio de la *indispensabilidad* (que supone que de no haberse concertado la contratación las obras y servicios deberían realizarse por el propio empresario comitente so pena de perjudicar sensiblemente su actividad empresarial). No obstante, el Tribunal Supremo sí incluye como actividades propias las actividades complementarias siempre que sean absolutamente esenciales o nucleares³².

Con relación a la actividad económica *principal* del artículo 43.1 f) reseñar que en ningún sitio se define a qué alcanza esa actividad *principal*, por lo que un primer punto de desencuentro que se va a plantear es el concepto de qué es una actividad principal y qué una actividad accesorias. Por ejemplo, en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y para los contratos de gestión de servicios públicos, sólo se permite a los concesionarios recurrir a la subcontratación para las prestaciones *accesorias* (art. 170). Y en otras leyes tributarias, como en el IVA, se hacen también distinciones entre lo que son actividades principales y secundarias a la hora de definir los llamados sectores diferenciados [art. 9.Uno c)]³³. Pero es que, además, es posible que en un contrato existan varias actividades princi-

³¹ Un análisis de la responsabilidad laboral por contratas o subcontratas puede verse en RAMÍREZ MARTÍNEZ (2002, págs. 146 y ss.) y en OLMO GASCÓN (2002, págs. 17 a 131).

³² Lo que en cualquier caso se excluyen son las contrataciones o subcontrataciones de las funciones administrativas, de asesoramiento y consultoría, de informática, de comunicación o distribución, de asistencia financiera, de investigación y desarrollo, y otras de carácter variado (seguridad, limpieza, mantenimiento de equipos). Precisamente, tal y como se ha puesto de manifiesto por la doctrina laboral, quedan faltos de cobertura aquellos donde mayor grado de protección se necesita porque es donde mayor riesgo de insolvencia existe.

³³ O también se puede ver el análisis del Abogado General LÉGER en sus conclusiones de 12 de septiembre de 2002 (Asunto EMD, C-77/01) sobre el concepto de operaciones accesorias empleado en el artículo 19.2 de la Sexta Directiva. En primer lugar se define en sentido negativo: cuando no sea una prolongación directa permanente y necesaria de una actividad sujeta al impuesto (Sentencia de 11 de julio de 1996, Asunto Régie Dauphinoise). En segundo lugar, el término accesorio, desde un punto de vista literal significa lo que acompaña o sucede a lo principal o lo que está subordinado a lo esencial. Y aplicado a la VI Directiva accesorias significaría que las operaciones de que se trata no están directamente incluidas en la actividad económica principal de sujeto pasivo pero que tienen una estrecha relación con ella, y que no debe ser más importante que la actividad principal. Es decir, tiene que cumplir dos requisitos acumulativos; de carácter cualitativo, como la existencia de cierta relación con la actividad principal y de carácter cuantitativo, que dichas operaciones no sean más importantes que aquéllas.

pales (ver, por ejemplo, el art. 36.3 del Reglamento General de la Ley de Contratos) o también que sólo parte de la actividad principal se realice por el contratante y parte por el contratista (*vide* los arts. 115 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y 29 de la Ley General de Subvenciones que limitan la cantidad a subcontratar al 50 por 100 de la cantidad concedida).

(ii) Por otro lado, el artículo 43.1 f) establece como requisito necesario para el presupuesto de hecho de la responsabilidad que nos encontremos ante una *contratación o subcontratación* para la *ejecución de obras o prestación de servicios*. Pero no hace mención a qué tipo de contratos o subcontratos, o los requisitos que deben tener para que cumplan con los presupuestos de la responsabilidad. Es más, en el ámbito laboral, uno de los grandes problemas a la hora de interpretar el artículo 42 del Estatuto de los Trabajadores es que hace mención al concepto de *contrata o subcontrata*, que carecen de definición en el mundo jurídico y que parecen provenir del lenguaje real lo que ha supuesto que los negocios cubiertos por dichos conceptos se vean limitados de una manera importante. Así, se ha señalado que su ámbito de aplicación idóneo será el de ejecución de obra material, y que, sin embargo, será de más difícil aplicación para los de obra inmaterial y para los de arrendamiento de servicios sólo en aquellos casos en que se trate de un encargo específico, pero no cuando sea de carácter genérico. De esta manera, se advierte que los negocios cuyo objeto no sea un *facere* específico sino un *dare* o los negocios vinculados a la distribución quedarían fuera del ámbito de las contrata o subcontratas (*vide* GOERLICH, 2002, págs. 105 y ss.).

(iii) En cualquier caso, el presupuesto de hecho de la responsabilidad se ha configurado como algo objetivo; debe existir una contratación o subcontratación y debe ser de la actividad económica principal. Esto puede hacer que incluso en aquellos supuestos donde el contratante y el contratista actúen de forma totalmente independiente, en igualdad de condiciones, opere la responsabilidad por deudas de otro. Y esto, ciertamente, no parece aceptable, pues en estos casos la entidad contratista habrá tenido su propio beneficio y asumido sus riesgos por lo que debería solamente responder de sus deudas. A nuestro juicio, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, teniendo en cuenta que el fraude detectado estaba en la utilización de entidades vinculadas carentes de patrimonio, debería haber sido la existencia de subordinación de la entidad contratista a la contratante. Hubiera sido necesario que existiera una parte principal, el contratante, y otra dependiente, donde hubiera existido un poder de disposición sobre la organización de la empresa contratista o subcontratista. Pero instrumentar un supuesto objetivo para atajar ciertas conductas va más allá de lo que parece permisible.

(iv) Entrando ya en concreto en el alcance de la responsabilidad, la norma sólo hace mención a aquellos tributos que deban repercutirse y a las retenciones a trabajadores y profesionales u empresarios.

La referencia a los tributos que deban repercutirse por el contratista o el subcontratista por las obras o servicios objeto de subcontratación puede verse desde dos perspectivas. En primer lugar, en aquellos casos donde el contratante encarga al contratista que haga una obra o servicio, el único IVA repercutido debería ser, precisamente, el correspondiente a las facturas del contratista al contratante. Es decir, sólo hay una relación de IVA derivada del propio negocio de contratación y el fraude que se quiere evitar es que el contratista se quede con el IVA y no lo ingrese. La situación donde el contratante soporta el IVA ha sido analizada por el profesor FALCÓN Y TELLA (2003a, págs. 5 y ss.)

llegando a la conclusión de que es contrario a la Sexta Directiva, además de probablemente inconstitucional por arbitraria y desproporcionada, hacer responder por el IVA no ingresado por el contratista en la medida en que supondría, de hecho, limitarle el derecho a la deducción. Naturalmente, esto es cierto en el caso de que el contratante haya soportado el IVA. Sin embargo, es posible que existan otras variantes donde no se soporta el IVA. Así, que el contratante no pague el IVA que se le repercute (pensemos el caso de que no sea deducible para él). O incluso que no se le repercuta IVA, debiéndose haber hecho, ya que en caso de que sea una conducta sancionable la LIVA impide que se repercute (art. 89.Tres). O también cuando caduca el derecho a repercutir en un año (art. 88.Cuatro de la LIVA). En estos casos, el contratante no habrá soportado el IVA y la declaración de responsabilidad tendría el mismo efecto que haber soportado el IVA. Ahora bien, el problema es que no sería deducible, por lo que, realmente, se le estaría cercenando el derecho a la deducción, lo que, siguiendo al profesor FALCÓN Y TELLA no parece tolerable.

La segunda de las perspectivas a las que hacíamos mención opera, justamente, en dirección contraria; es el contratante quien vende o presta un servicio al contratista para que éste, a su vez, lo preste a terceros. Pensemos, por ejemplo, en los contratos de entrega de productos defectuosos y cómo mediante la interposición de una entidad se trata de salvar el patrimonio de la entidad matriz. Y llevando este caso al IVA, es el contratante quien le entrega la mercancía al contratista y éste la vende a terceros. Y el fraude estará precisamente, en la venta a terceros, donde la entidad que vende está infrapatrimonializada y se queda con el IVA repercutido para pagar sus deudas. Pensemos en el caso de que una entidad sin patrimonio que se crea para hacer una obra o servicio. Esta entidad es la que va a cobrar del cliente. A su vez, contrata a una entidad del grupo para que sea ella la que realmente realice la obra. El fraude en el IVA no estará en las relaciones entre las sociedades del grupo, ya que el contratante pagará el IVA y la otra sociedad lo ingresará. El fraude estaría en el hecho de que el contratista cobre el IVA del tercero y se lo quede. Esta situación, que a mi juicio es tanto o más peligrosa que la anterior, tiene más problemas de incardinación en el ámbito del artículo 43.1 f), porque en estos casos no es sencillo identificar al contratante y al contratista. En efecto, si se entiende que el responsable tributario es el contratante, que es quien cometería el fraude, y no el contratista, que es quien obtiene el beneficio y cuyo patrimonio quedaría a salvo, no sería aplicable el artículo 43.1 f). Si por el contrario, se mantiene que quien realmente contrata es el tercero aunque lo hace a través de una entidad interpuesta, sí creemos que sería posible aplicar la responsabilidad. Es más, es cuando realmente tendría sentido hacer referencia a un supuesto de responsabilidad en sentido técnico donde el juego del IVA soportado y la Sexta Directiva no tendrían incidencia. El tercero responde por el IVA a ingresar de otra entidad, sin que el mismo esté derivada su relación bilateral.

(v) El precepto también extiende la responsabilidad a las obligaciones tributarias por las cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios. Al igual que con relación al IVA, el profesor FALCÓN Y TELLA (2003b, págs. 5 y ss.) ha puesto en entredicho la validez constitucional de esta responsabilidad, en tanto que se hace responder a un tercero de una obligación a cuenta del trabajador o profesional. Así, está el problema de que el responsable debería tener una acción de regreso, no recogida en la norma, frente al trabajador o profesional, al que no le une ninguna vinculación. E incluso en aquellos casos donde no se haya retenido al trabajador y este no se lo deduzca, como establece la norma, la retención correspondiente producirá supuestos de doble tributación.

Por otro lado, entendemos que la responsabilidad no alcanza a los supuestos de retenciones de no residentes que actúen sin mediación de establecimiento permanente, en la medida en que en esos casos no nos encontramos, realmente, ante una retención a cuenta de las definidas en el artículo 23 de la LGT sino ante retención definitiva (arts. 30 y 31 del RDLeg. 5/2004 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

(vi) El supuesto de hecho de la responsabilidad se limita a la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de contratación o subcontratación, lo que exige que sean identificables, lo cuál no es sencillo. Así, en muchos casos, un contratista puede contratar entregas o servicios que afecten a varios contratantes, o que los trabajadores estén afectos a varias obras a la vez. En estas circunstancias, sí es posible que el fraude en retenciones e IVA repercutido sea sólo por una parte ¿quién responde? ¿a qué obra y contratante corresponden los IVA y retenciones dejadas de ingresar? Por otro lado, el responsable tendrá problemas de prueba, pues es muy posible que para verificar algunos datos necesite conocer información interna del sujeto pasivo principal a la que no tiene derecho a acceder. Y esta limitación puede causar indefensión.

Desde luego este problema no existe en aquellos casos donde el contratista o subcontratista trabaje en exclusiva para un contratante, que parece que es el supuesto en el que está pensando el legislador.

(vii) Una de las cuestiones que a nuestro juicio es necesario analizar es la responsabilidad en caso de encadenamiento de contrata; es decir, hay una contrata y una posterior subcontrata, y así sucesivamente ³⁴. En estos casos, el servicio se presta en un eslabón de la cadena alejado del que realmente es el contratista. La cuestión es si este último también debe responder tributariamente por las deudas de aquel que realmente hizo el trabajo o la responsabilidad sólo es exigible a quien realmente le contrató. A nuestro parecer, la respuesta es negativa; no todos los eslabones del proceso de contratación/subcontratación responden. La responsabilidad sólo opera con carácter bilateral entre dos partes. Así, la certificación que exime de responsabilidad sólo exige al siguiente de la cadena, y no a un tercero, de tal manera que el contratante original no podría enervar su responsabilidad. Y, en segundo lugar, como ya dijimos para el caso de la sucesión de empresas, el responsable, tal y como está regulado en el artículo 41 sólo se sitúa junto con el *deudor principal* y sólo tiene esta consideración el que realiza efectivamente el servicio, mientras que el que le contrata a él será el responsable. Si esto es así, la cadena de subcontratas abre una puerta a quienes quieran defraudar.

(viii) Por último es necesario examinar qué sucede cuando el contratista o subcontratista desaparece porque un tercero adquiere los derechos de la contrata. Es decir, cuando alguien se subroga en la posición del contratista o subcontratista sin que esta situación pueda calificarse como sucesión de empresa. A nuestro juicio, el contratista o subcontratista deja de ser responsable por las deudas devengadas a partir de dicho instante y para las deudas futuras será responsable el nuevo adquirente. En efecto, el artículo 43.1 f) limita la responsabilidad a las derivadas de las obras o servicios objeto de contratación o subcontratación y desde el momento en que se produce una transmisión de la contrata el objeto del contrato inicial pierde su razón de ser.

³⁴ Sobre la responsabilidad solidaria en Derecho del trabajo en caso de encadenamiento de contrata y subcontratas *vide*, por todos, LLANO SÁNCHEZ (2000).

Al margen de las cuestiones materiales señaladas merece una especial consideración lo referente a la certificación. En teoría, lo que se exige para eximir la responsabilidad es que se haya comprobado la solvencia del contratista o subcontratista.

(i) Con relación a su ubicación reseñar que creemos que no parece congruente que en el caso de sucesión de empresa la certificación se regule en el artículo 175.2 y que para las contratas o subcontratas se haga en el propio artículo 43.1 f).

(ii) En segundo lugar, entendemos que para que opere la responsabilidad no es necesario que el contratista o subcontratista *aporte* un certificado, bastará con que lo tenga en su poder, con independencia de que lo aporte o no. De hecho, el período de tiempo para computar los doce meses es desde la emisión del certificado. Sin embargo, lo que se exige es que se tenga el certificado, de tal manera que entendemos que el silencio negativo no opera, aunque también se ha entendido que debe operar el silencio positivo por analogía a lo que sucede con la sucesión de empresa (CALVO ORTEGA, 2003, pág. 47). En efecto, el plazo para emitir o denegar la certificación es de tres días hábiles desde la solicitud, pero nada se dice sobre el hipotético caso de que la Administración no contestase en dicho plazo, y si opera el silencio negativo o positivo. En teoría, por aplicación del artículo 104.3 debería ser aplicable el silencio positivo. Sin embargo, al obligar que se *aporte* un certificado creemos que el no resolver el plazo carece de efectos. Por otro lado, advertir que con relación al plazo de tres días se hace referencia a la emisión y no a la notificación.

En cualquier caso, el hecho de reducir a tres días la emisión del certificado supone que las tareas que puedan hacerse en el departamento de gestión se limiten a una mera comprobación formal de que se han presentado declaraciones y se han ingresado las deudas liquidadas. De esta manera, lo que realmente se quiere atajar, como hemos señalado, es que se contrate con entidades morosas, que no pueden pagar, evitando así un posible fraude en vía de recaudación.

Por otro lado, sería conveniente que el certificado se regulase vía reglamento para poder solventarse los supuestos dudosos, como sí es posible emitir una certificación positiva en caso de actos recurridos cuya ejecución está suspendida y garantizada por retenciones y por IVA. En este sentido puede verse el artículo 13 del Reglamento General de la Ley de Contratos.

(iii) En tercer lugar, al hacer mención de la existencia de un certificado específico creemos que el certificado debe limitarse a estar al corriente de pago en materia de retenciones e IVA, y no del resto de obligaciones tributarias. Es decir, el no estar al corriente de otras obligaciones tributarias no impide la operativa de la exención. Pero, por otro lado, si se tiene un certificado general de estar al corriente de pago de todas las obligaciones, que es por ejemplo el que se solicita a efectos de subvenciones o de contratos públicos, creemos que debería ser suficiente con el mismo para eximir de responsabilidad.

(iv) La exención de la responsabilidad opera durante doce meses posteriores a su emisión y sólo con relación al *pago* de cada de cada *factura*. Desde un punto de vista económico, esta situación presenta algún problema para los contratos de más de un año. En efecto, se puede pensar en el

siguiente caso; se contrata una obra o servicio que dura dos años, y cuando se pide el certificado de estar al corriente de pago para los segundos doce meses, la empresa no lo puede aportar porque tiene deudas pendientes. En este caso ¿qué se supone que debe hacer el contratante? ¿cancelar un contrato que lleva ya un año funcionando y que está a medio hacer? ¿retener cantidades como garantía hasta que regularice su situación? Es más, la posibilidad de cancelar un contrato así quizás suponga para un contratista independiente un riesgo empresarial que no podría asumir y que, de hecho, podría llevarle a adoptar conductas ilícitas. Más en concreto, irse a economía sumergida para obtener certificados limpios.

Pero entrando en cuestiones técnicas, es necesario reseñar que se hace mención al término factura cuando los trabajadores dependientes no emiten facturas. Y al margen de esto, es importante advertir que el deber de retener a trabajadores y a profesionales nace, cuando se trata de retrasos, en el momento del *pago* (art. 73.1 del RIRPF), lo que hace que si un empresario necesitara un certificado limpio, y dejando al margen el pago en dinero negro, pudiera retrasar el pago a los propios empleados, con lo que la ley estaría colaborando al no pago a terceros.

Y con relación al IVA, la mención se refiere, tal y como se señaló en la enmienda 325 del Congreso, a los importes que se *paguen* al contratista o subcontratista. Recordar que en el IVA repercutido el devengo se produce con la prestación del servicio, y no con el pago, salvo cuando se trate de pagos anticipados. Por tanto, el pago anticipado puede salvar la responsabilidad cuando es el contratante a quien se le repercute.

(v) Por otro lado, una cuestión que se puede plantear es que el contratista *falsifique* el certificado. En este caso, y partiendo de la base de que el contratante ha actuado de una forma diligente creemos que no es posible derivar la responsabilidad. En efecto, esta responsabilidad se configura como una especie de *sanción* para aquel que no ha actuado de forma diligente. Si ha obtenido un certificado y no tenía conocimiento o no se tenían por qué plantear dudas sobre su veracidad debe excluirse la responsabilidad.

(vi) Con relación a la posibilidad de solicitar el certificado con ocasión de la presentación del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades se nos escapa la razón última. Podría ser que al tratarse de presentaciones que se hacen cada doce meses, dejando al margen en qué momento del período voluntario se presente, se estaría dando una facilidad para solicitar la certificación una vez al año, siempre por las mismas fechas, limitando los costes indirectos (art. 3.1 de la LGT). La verdad, sin embargo, es que en un sistema como el nuestro donde los costes indirectos son ciertamente importantes no creemos que sea de ninguna ayuda. Es más, presenta el inconveniente de su tramitación y, sobre todo, se amplía el plazo para determinar cuándo se tiene que estar al corriente de obligaciones pues desde la fecha de la solicitud hasta la fecha de emisión no van a pasar, desde luego, tres días.

Por último, al margen de lo señalado es necesario recoger que en otros lugares de la norma se hace referencia también a las contrata o subcontratas. En el artículo 81.3 d) se regula una medida cautelar que consiste, precisamente, en la retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten *realicen* a los contratistas o subcontratistas. Es decir,

al margen de la responsabilidad subsidiaria se regula un derecho de retención. Por otro lado, en la disposición transitoria primera apartado tercero se señala que no se aplicará a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado antes de 1 de julio de 2004.

PARTE IV. LA SUCESIÓN DE PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS JURÍDICAS

1. La sucesión de personas físicas (arts. 39, 177.1 y 182.3).

La LGT 58/2003 regula en los artículos 39 y 177.1 los supuestos de sucesión de las obligaciones tributarias cuando el causante es una persona física. Al margen de que se ha corregido la incorrecta ubicación de la sucesión en la LGT 230/1963, la regulación se configura como un supuesto de remisión a la norma civil, pues el fundamento de la responsabilidad está precisamente en la ley civil y no en la tributaria ³⁵. Así, se puede heredar pura y simplemente, de tal manera que se produce una responsabilidad *ultra vires*, o a beneficio de inventario, limitando la responsabilidad al patrimonio del causante. Quizás la mayor crítica que se le puede hacer a la nueva norma es que no se haya limitado la responsabilidad incluso en el caso de aceptación pura y simple a los bienes del causante, pues el hecho de que el sucesor tenga que responder con su patrimonio por deudas ajenas parece casar mal, en primer lugar, con el principio de capacidad económica pues no hay que olvidar que si el causante estuviera vivo ese hubiera sido el límite de la responsabilidad y, en segundo, con el hecho de que la figura del sucesor no tiene por qué suponer un aumento de la responsabilidad.

Dejando al margen esta cuestión se pueden hacer los siguientes comentarios de la nueva regulación:

(i) Expresamente se recoge la figura del legatario, señalando que las obligaciones tributarias se transmitirán en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota. A nuestro juicio, la expresión «las mismas condiciones que las establecidas para los herederos» supone, en primer lugar, remitir al Código Civil, de tal manera que la responsabilidad será la que establezca el testador, y si no hubiera dispuesto nada, en proporción a sus cuotas y limitadas al valor de lo legado, además de responder solidariamente entre ellos ³⁶. Y, en segundo, implica que, como veremos posteriormente, el legatario también debe cumplir con las obligaciones tributarias formales y tiene derecho a la devolución de ingresos indebidos.

³⁵ Con relación a la sucesión, *vide*, por todos, GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1993) y RUIBAL PEREIRA (1997).

³⁶ El legatario de parte alícuota se entiende vulgarmente cuando se tiene una cuota abstracta sobre la herencia y, como tal, no viene definido en el Código Civil. Sin embargo, sí está regulado expresamente en la Legislación Navarra (Compilación del Derecho civil foral, Leyes 219, 330 y 337) y Catalana (art. 305 del Código de Sucesiones de Cataluña).

En cualquier caso, y al margen del supuesto anterior, un legatario no es un sucesor sino un adquirente de bienes, por lo que no tiene cabida en el artículo 39. De esta manera, podrá responder tributariamente por otras razones, como sería el caso de la afección de bienes [art. 43.1 d)] o por la sucesión de empresa por medio de legado [art. 42.1 a)]. Pero en estos casos la responsabilidad debe limitarse al activo en que consiste ese legado, no pudiéndose ir contra el patrimonio personal del legatario que, como establece el Código Civil, no puede acogerse al beneficio de inventario.

(ii) También es necesario reseñar que la sucesión, en la medida que supone subentrar en la posición de otro, se produce no sólo respecto del sujeto pasivo sino de cualquier otra situación en la que se pueda suceder. De esta manera, el artículo 39.1 de la LGT hace mención a la categoría genérica de *obligados tributarios*, de tal manera se puede ser sucesor de un retenedor, de un sustituto o de un responsable. Y precisamente con relación al responsable la LGT ha señalado que no se transmitirá la obligación del responsable si el acuerdo de derivación de responsabilidad no se hubiera notificado antes del fallecimiento, lo que a juicio de FALCÓN Y TELLÁ (2003c, pág. 6) se justifica en razones de seguridad jurídica y de evitar la indefensión del sucesor en cuanto no estará en condiciones de demostrar la inexistencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

(iii) Con relación al objeto de la sustitución tributaria la LGT se limita a hacer referencia a que las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos. A esto hay que añadir que el artículo 177.2 se refiere al pago de la deuda tributaria y de las costas pendientes del causante. Y se excluyen en todo caso las sanciones. El sucesor debe responder de lo mismo que responda el sucedido. Si el causante era sujeto pasivo la responsabilidad es por toda deuda tributaria (art. 58.2) e incluso por las costas, pero si era un responsable tributario no responderá del recargo de apremio del sujeto pasivo. En cualquier caso, se responde de las deudas con independencia de que estén o no liquidadas.

Con relación a las sanciones expresamente se señala que no se sucede en las mismas (art. 182.3). A nuestro juicio, lo referente a las sanciones presenta algunas dudas. En efecto, el artículo 6 del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario dispone que el cobro de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del sujeto infractor se suspenderá y la deuda se declarará extinta. En los casos donde la sanción no sea firme no hay duda. Pero si la sanción es firme sí se nos plantea algún problema. En efecto, a partir de ese momento el sujeto puede, por ejemplo, recurrir y pagar o no pagar. Si antes de la sentencia fallece resulta que en un caso su patrimonio hubiera pagado la sanción y no en el otro, lo que a nuestro juicio plantea alguna duda.

Por otro lado, la mención a las obligaciones tributarias pendientes parece limitar la sucesión a obligaciones de pago. Sin embargo, tal y como se puede verificar en el artículo 39.2 también se pueden suceder en obligaciones tributarias formales (art. 29.1) y, desde luego, en derechos, como expresamente se reconoce en el artículo 32.

(iv) Relacionado con las obligaciones tributarias formales está el procedimiento. Si la deuda no estuviera liquidada, el artículo 39.3 dispone que las actuaciones de la Administración se entenderán con cualquiera de los sucesores, debiéndose notificar la liquidación a todos ellos. Esta regu-

lación parece entrar en contradicción con en el artículo 46.6, al establecer este que en caso de obligados solidarios –los sucesores lo son– se presumirá concedida la representación salvo que se produzca manifestación expresa en contrario. Si convenimos que el fundamento del artículo 46.6 se encuentra en un máximo respeto de los principios de audiencia y contradicción la excepción del artículo 39.3 parece de difícil justificación ³⁷.

De una forma expresa se reconoce que en caso de que la deuda esté en fase de recaudación, será suficiente el requerimiento de pago a cualquiera de los sucesores tras notificarles (art. 177.2). La referencia a la notificación supone a nuestro juicio que se les concede un período voluntario de pago.

Pero, a nuestro parecer, el supuesto que más dudas presenta es cuando el sucesor está obligado a autoliquidar un tributo del causante, como es el caso del IRPF del fallecido, y no cumple con el mismo. En concreto, si es responsable por las sanciones o no o por el resto de obligaciones accesorias. A nuestro parecer, son conductas a él imputables, siempre que le hayan concedido un tiempo suficiente, y, por tanto, debe responder de ellas. Sin embargo, creemos que expresamente se le debería dar un tiempo adicional para presentar las autoliquidaciones cuando el causante hubiera fallecido pocos días antes de la finalización del período voluntario de pago.

(v) Por último, y dentro del procedimiento de recaudación, es preciso hacer referencia al artículo 177.1 párrafo 2. En efecto, la recaudación con el heredero se suspende cuando alegue haber hecho uso del derecho a deliberar (30 días desde la finalización del inventario). Ahora bien, el derecho a deliberar implica que la herencia está yacente al menos en esa parte y, por tanto, parece que el procedimiento de recaudación no podrá seguir tampoco con la herencia yacente, lo que supone una excepción al párrafo 3 del propio artículo 177.2. A nuestro juicio, la actual redacción puede dar lugar a equívocos.

Y, en segundo lugar, se señala que el heredero podrá solicitar de la Administración la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, con efectos meramente informativos. Esta solicitud se desvincula, en contra de lo que estipula del artículo 15.2 del RGR, de la certificación detallada de las deudas para el caso de sucesión de empresa (art. 175.2) y, como consecuencia, limita sus efectos a los de mera información y se evita así que se pudiera entender que había una limitación de la responsabilidad al contenido de la certificación. Lo que no se regula es ni el plazo de la certificación ni los efectos si ésta se emite después de que haya pasado el tiempo de deliberar, lo que resulta a nuestro juicio contradictorio con lo que se ha hecho en las certificaciones de la sucesión de empresa o en caso de contratación y subcontratación. Este tipo de situaciones se hubieran evitado si la LGT se hubiera diseñado más como una Ley General y menos como una Ley reglamentaria.

³⁷ A nuestro parecer, la nueva regulación de la solidaridad tributaria supone exigir la figura del litisconsorcio pasivo necesario y su correspondiente fundamento en los principios de audiencia y contradicción, siguiendo la estela de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Como hemos señalado, este estudio es una versión extendida de una parte del comentario que sobre los obligados tributarios hemos realizado en una obra conjunta dirigida por el profesor D. Carlos PALAO TABOADA. Remitimos al mismo para un estudio detallado de las novedades en la solidaridad tributaria.

a) *La herencia yacente.*

Mención especial merece la herencia yacente. Jurídicamente, la herencia yacente se caracteriza por una situación de pendencia o indeterminación del heredero. Con independencia de cuáles sean las causas de esta situación transitoria lo único cierto es que no existe un titular y sólo cuando se acepte la herencia se retrotraen los efectos a la fecha de fallecimiento. Pero, mientras tanto, la herencia yacente seguirá siendo titular de derechos y obligaciones.

El régimen de esta institución era solventado en la LGT 230/1963 equiparando su régimen jurídico al de las entidades sin personalidad de base asociativa, a pesar de que las situaciones no son comparables. En la Ley 58/2003 se ha seguido con el mismo sistema aunque se ha introducido algún precepto específico para este supuesto.

Entrando en el análisis concreto, se puede señalar que ni el régimen de responsabilidad ni el de sucesión, ni el de representación diseñado para las entidades del artículo 35.4 es aplicable a la herencia yacente. El artículo 43.1 b) dispone que los partícipes o cotitulares de las entidades del artículo 35.4 serán *responsables tributarios solidarios* de las deudas tributarias. Pues bien, si la herencia yacente no tuviera patrimonio para satisfacer la deuda no se podría en ningún caso derivar la responsabilidad a nadie porque, precisamente, no existen ni *partícipes* ni *cotitulares*. Y con relación al artículo 40.4, que señala que las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los partícipes o cotitulares de las entidades sin personalidad, hay que recordar que no es posible hablar de sucesión. Precisamente la herencia yacente es un estado de indeterminación del titular, y la cesación será por aceptación, en cuyo caso, los efectos se retrotraen a la fecha del fallecimiento, por desaparición del activo hereditario o por herencia vacante. Es decir, no es posible hablar de disolución de la herencia yacente y transmisión de sus deudas.

Mención especial merece la figura del representante. El régimen general de los entes sin personalidad, donde es representante el que aparentemente ejerza la gestión o cualquiera de los miembros, no parece aplicable (art. 45.3). Y precisamente una de las modificaciones de la nueva ley ha consistido en precisar, como no podía ser de otra manera, que los procedimientos tributarios y el cumplimiento de las obligaciones deberán realizarse por el *representante o administrador* de la herencia yacente (arts. 39.3 y 177.1). Se trata de una remisión al Derecho civil. Y un problema en el Derecho civil está en la identificación de ese representante. No debe haber duda cuando se ha nombrado un administrador o bien cuando haya un albacea testamentario (HERNÁNDEZ, 1995, págs. 140 y 141). Pero sí la hay en el resto de casos. El Código Civil señala que el llamado a la herencia podrá realizar los actos de mera conservación o de administración provisional sin que impliquen aceptación. Por tanto, será el heredero o la comunidad de herederos quienes sean representantes (HERNÁNDEZ, 1995, pág. 160). En cualquier caso, y como hemos señalado, el administrador no podrá incurrir en la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43, pues dicho supuesto se refiere exclusivamente al administrador de personas jurídicas.

Quizás lo más problemático sea el régimen sancionador. En concreto, si la herencia yacente puede o no ser sujeto infractor, teniendo en cuenta que nos encontramos ante un supuesto de pendencia donde existe un representante legal. La LGT señala que el sujeto infractor es la entidad sin

personalidad y sólo lo es el representante legal para aquellos supuestos donde no existe capacidad de obrar en el orden tributario (art. 181). La herencia yacente tiene un patrimonio autónomo y responde de sus incumplimientos. El problema a nuestro juicio está cuando cesa la herencia y si una vez aceptada la herencia deben responder los herederos de las infracciones que durante el período de gestión de la herencia yacente se hayan podido cometer. Si el representante es el llamado a la herencia habría que entender que los actos de administración se realizó en cosa propia por la eficacia retroactiva de la aceptación (art. 899 del Código Civil) y, por tanto, entendemos que responderá de las sanciones cometidas durante la administración. Sin embargo, cuando el administrador o albacea no coincide con el llamado a la herencia la solución puede ser distinta, debido precisamente a que el administrador no representa al llamado a la herencia (HERNÁNDEZ, 1995, págs. 145 y 146). En estos casos entendemos que responder de las sanciones sería responder por un hecho ajeno, lo que impide el principio de personalidad de la pena.

2. La transmisión de deudas en caso de extinción de personas jurídicas (arts. 40, 177.2 y 182.3).

a) La sucesión tributaria en caso de disolución con liquidación de entidades.

La disolución con liquidación de entidades era en la LGT 230/1963 (art. 89.4) un precepto sometido a críticas. Dejando al margen su incorrecta ubicación con las infracciones, corregida con la nueva norma, la regulación es continuista con la anterior. En concreto, lo que se había planteado es si realmente nos encontrábamos ante un supuesto de sucesión y sobre si era o no correcto exigir la responsabilidad a los socios y no a los liquidadores ³⁸.

Con relación a su naturaleza la doctrina mercantil se había planteado que para la extinción de una sociedad no era suficiente la cancelación registral, concepto formal de extinción, sino que era necesario acudir al significado sustancial de liquidación, lo que exigía que no existiera ninguna deuda pendiente de la sociedad. De esta manera, se entendía que no era posible desafectar el patrimonio social mientras que existieran relaciones con terceros. Esto, llevado al ámbito tributario, ha supuesto que no se pudiera hablar de sucesión sino de responsabilidad. Pero parece que desde la reforma de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (art.123) es posible convenir la desaparición de la sociedad, pues si los acreedores eventualmente insatisfechos encuentran un vía de tutela adecuada tras la cancelación carece de toda lógica pretender que la sociedad no esté extinguida. En efecto, en el artículo 123.2 se dispone que los socios responderán solidariamente de las deudas no satisfechas hasta el límite de lo que se hubiera repartido como cuota de responsabilidad. Se establece de esta manera una acción directa frente a los socios.

³⁸ Con relación a la sucesión tributaria de los socios en caso de liquidación y disolución *vide*, por todos, RUIBAL PEREIRA (1997, págs. 253 a 260). Sobre la nueva LGT 58/2003, *vide* FALCÓN Y TELLÁ (2003d y 2003e). La responsabilidad de los socios en Derecho mercantil una vez extinguida la sociedad ha sido estudiada recientemente por MUÑOZ PÉREZ (2002, págs. 551 a 663).

Por tanto, es posible hablar de *sucesión*, entendida ésta en el sentido de que el deudor principal desaparece de la relación jurídica, y de hecho es una doctrina que ha sido tradicional en el ámbito mercantil. Aunque desde luego también se ha planteado que en el artículo 123.2 de la LSRL, que es del mismo tenor que el de la LGT, no alcanza a explicarse adecuadamente mediante su asociación a otras categorías del ordenamiento y tiene perfiles propios; se afirma que el *socio* no queda obligado, sino que es la *cuota de liquidación* la que queda gravada, vinculada *ex lege* a la satisfacción del acreedor. Es decir, se ha establecido que en caso de pasivos sobrevenidos se instaura una especie de carga en tanto que el patrimonio sigue afectado al vínculo social.

Con relación a la necesidad de que la Administración actúe contra los liquidadores antes que con los socios reseñar que es necesario distinguir en cualquier caso entre las deudas conocidas y las desconocidas. Si se ha liquidado con conocimiento de la existencia de deudas no debe ser válida la liquidación y debería procederse a su nulidad, de tal manera que los socios están obligados a devolver las cuotas indebidamente distribuidas y el liquidador subsiste igualmente tras la cancelación. Es decir, no podría haber extinción de la sociedad. La LGT 58/2003, en lugar de emplear el sistema de la nulidad, ha instaurado un sistema de acción directa frente a los socios, como expresamente se advierte en el artículo 177.2 cuando se dispone que el procedimiento de recaudación se seguirá con los socios. Es más, en este caso es cuando se debe cuestionar si la Administración debería haber actuado en primer lugar frente a los liquidadores. A nuestro juicio, sin embargo, el acudir primero frente a los socios no parece desacertado. Ciertamente supone una barrera para actuar contra los liquidadores, que realmente son los responsables de cerrar incorrectamente la liquidación. Pero a nuestro parecer esto es un problema de índole privada. El patrimonio social, ahora repartido, es el que debe responder de las deudas y no parece tampoco justo que sea el patrimonio de los liquidadores el que responda únicamente y en primera instancia. Los perjuicios que puedan sufrir los socios (sanciones, recargos intereses y costas) se pueden proteger en vía privada mediante el resarcimiento de daños.

Pero si se ha liquidado y cancelado la sociedad sin que el liquidador tuviera conocimiento de esas deudas *desconocidas* la entidad debe desaparecer de forma definitiva de la vida jurídica. El liquidador no tendrá ningún tipo de responsabilidad y, además, es su obligación repartir el patrimonio. En estos casos, la acción directa contra los socios, de la misma manera que se regula en el artículo 123 de la LSRL, parece adecuada.

En cualquier caso, la redacción del artículo 40.1, al limitar la responsabilidad a su cuota de liquidación deja una vía de fraude abierta en sede de recaudación. Nos referimos a qué sucede cuando antes de la disolución y la liquidación se ha procedido, por ejemplo, a repartir beneficios o incluso a realizar una disminución de capital o algún otro tipo de maniobra similar, de tal manera que la cuota de liquidación sea la mínima. La doctrina mercantil ha señalado que en estos casos es necesario reintegrar los dividendos distribuidos (art. 217 de la LSA). En la LSRL los socios responden solidariamente en caso de reducción de capital con restitución total o parcial de aportaciones durante los cinco años siguientes a contar desde la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros (art. 80.1). Y la Ley de Cooperativas dispone que si el socio causa baja en la cooperativa responderá durante los cinco años siguientes hasta el importe reembolsado de sus aportaciones (art. 15.4). Pero desde el punto de vista tributario lo único cierto es que el artículo 40.1 se limita a la cuota de liquidación y cualquier otra acción debe ejercitarse ante la jurisdicción privada.

Con relación a la cuota de liquidación es necesario realizar alguna precisión adicional. Así, en los casos en que se haya producido una distribución de bienes creemos que la responsabilidad será por el valor de la cuota de liquidación que se le dio en dicho instante. Y, en segundo lugar, entendemos que esa cuota de liquidación no se debe actualizar con los frutos e intereses percibidos, aunque mercantilmente se haya propuesto por algún autor.

La LGT regula de forma expresa la *sucesión* en caso de sociedades personalistas, que no limitan la responsabilidad de los socios, la norma señala que las obligaciones tributarias se *transmitirán* a los socios, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento. En Derecho privado, y por aplicación analógica del inciso final de artículo 405 del Código Civil («conservarán igualmente su fuerza no obstante la división, los derechos personales que pertenezcan a un tercero contra la sociedad»), una vez que se ha disuelto la sociedad sin haber cancelado todas las deudas se interpreta que persiste la preferencia de los acreedores sociales sobre los acreedores particulares para hacer efectivos los créditos sobre los bienes procedentes del reparto ³⁹. En cualquier caso, es importante reseñar que la responsabilidad en las sociedades mercantiles es siempre solidaria. Sin embargo, con relación a las sociedades civiles hay que recordar que la responsabilidad de los socios por deudas sociales es subsidiaria (art. 1.698 del Código Civil) y de forma mancomunada (*vide* CAPILLA RONCERO, 1995, pág. 6266 y DE TORRES, 2003, págs. 88 a 92). Por tanto, parece que el legislador tributario ha desoído la normativa civil y en lugar de establecer un sistema de responsabilidad mancomunada para las sociedades civiles lo ha hecho por la solidaridad entre ellos, lo que a nuestro juicio resulta criticable.

Con relación al procedimiento el artículo 177.2 dispone que una vez disuelta y liquidada una sociedad el *procedimiento de recaudación* seguirá con los socios, una vez constatada la extinción de la sociedad y la responsabilidad alcanzará incluso a las costas. Ciertamente, si la sociedad está inmersa en un procedimiento de recaudación no acabamos de comprender cómo se puede disolver y liquidar la sociedad. Se trataría de una liquidación nula donde, además, habría responsabilidad de los liquidadores de una forma inmediata. Pero, si aun así, se reparten los activos y derechos, cabe plantearse cuáles son los derechos del sucesor. Más en concreto, si tiene derecho a recurrir la liquidación original de la que trae causa el procedimiento de recaudación, como ocurre con los *responsables tributarios*. A nuestro parecer, la mención a que se produce una *transmisión* de la deuda y que el *procedimiento de recaudación* sigue con los socios nos hace pensar que no se puede impugnar la liquidación. La calificación tributaria como *sucesor* supone que el socio se *subroga* en la posición del deudor principal, lo que a nuestro juicio impide que los derechos del responsable se le transmitan.

Por su parte, el artículo 40.2 ha introducido, como novedad, que en caso de que la deuda tributaria no estuviera liquidada al producirse la extinción de la personalidad jurídica las actuaciones se podrán entender con *cualquiera* de los *socios*, lo que han planteado dudas en la medida en que

³⁹ Por su parte FALCÓN Y TELLÁ (2003d, pág. 7) advierte que con relación a los socios comanditarios debe también entenderse que su responsabilidad se limita a su cuota de liquidación.

quizás las actuaciones deberían realizarse frente al liquidador ⁴⁰. A nuestro juicio, sin embargo, el hecho de que las actuaciones se mantengan con el accionista puede no resultar tan negativo. En efecto, si el liquidador es un tercero no socio y ha actuado de forma diligente no tendrá ningún interés directo en el procedimiento, de tal manera que puede no defender los intereses de los socios. Lo que no parece tolerable es que las actuaciones realizadas por uno puedan vincular a todos, y más cuando el artículo 46.6 dispone que se presume que la representación la tiene cualquiera de ellos salvo que se produzca una manifestación en contrario. En cualquier caso, la liquidación se debe notificar a todos los socios o partícipes, con los efectos consecuentes que en el ámbito de la solidaridad se producen (art. 46.6). Ahora bien, en el caso de que posteriormente se derivara responsabilidad al administrador negligente o al liquidador y éstos, en su calidad de responsables, obtuvieran respuestas positivas de los tribunales, la limitación del artículo 174.5 donde se indica que las liquidaciones firmes del sujeto pasivo no son revisables debería ser sometida a revisión.

En cualquier caso es necesario recordar que el hecho de ser sucesor en la deuda de una entidad tendrá efectos en el Impuesto de la Renta y de Sociedades, pues el socio ha sufrido una pérdida patrimonial derivada de la participación en el capital social que es compensable.

b) Disolución de fundaciones.

La nueva LGT incorpora un precepto que hace referencia a las fundaciones y a las entidades sin personalidad. Este último supuesto lo hemos estudiado en el análisis del régimen de los entes sin personalidad. Pero para las fundaciones se ha establecido que en caso de *disolución* de fundaciones las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones. Se trata de una referencia que a nuestro juicio resulta criticable. Desde una perspectiva meramente técnica hay que reseñar, primeramente, que en la Ley de Fundaciones, Ley 50/2002, el término *disolución* no se emplea. En segundo lugar, en el artículo 40.4 no se precisa que se trata de un supuesto de *disolución con liquidación* cuando parece que es el supuesto que se quiere regular. En este sentido, el artículo 177.2 dispone que una vez *disuelta y liquidada* la fundación el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos. Por tanto, la responsabilidad tributaria en el régimen de fusión (*disolución sin liquidación*) seguirá el mismo régimen que para el resto de deudas y responsabilidades privadas.

Pero dejando al margen estas cuestiones lo más sorprendente de la regulación es que no se limita la responsabilidad al valor de los bienes adquiridos, lo que implica un exceso de responsabilidad sin ningún tipo de justificación. De hecho, incluso en las sociedades mercantiles que limitan

⁴⁰ FALCÓN Y TELLA (2003d, pág. 6) entiende que la liquidación de las obligaciones tributarias debe practicarse y notificarse a los liquidadores y resulta especialmente criticable cuando estas actuaciones se hagan con socios minoritarios o con cualquiera que no haya participado en la gestión. Y ciertamente en la LSRL el artículo 123 señala que si una vez ha desaparecido la sociedad aparecen activos será el liquidador el que deba otorgar la escritura de adjudicación. Y de la misma manera, una vez cancelada la sociedad los antiguos liquidadores podrán formular actos jurídicos en nombre de la sociedad extinguida. Y a esto hay que añadir que es posible que el liquidador sea el que tenga los libros y la documentación porque no los haya depositado en el Registro Mercantil (art. 247.5).

la responsabilidad los socios sólo responden hasta el valor de la cuota de liquidación (art. 40.1). Las fundaciones son patrimonios adscritos a fines, donde no hay partícipes en el capital, de tal manera que el destino de los bienes y derechos de la liquidación es la *transmisión gratuita* a un tercero sin ánimo de lucro o entidad pública (art. 33 de la Ley de Fundaciones). En aquellos casos donde el destinatario de los bienes y derechos sea otra fundación el artículo 22 de la Ley 50/2002 dispone que la aceptación de herencias por las fundaciones se entenderá hecha siempre a *beneficio de inventario* y los patronos serán responsables frente a la fundación de la pérdida del beneficio de inventario por los actos a que se refiere el artículo 1.024 del Código Civil. Y de la misma manera, la aceptación de legados con cargas, donde la responsabilidad se limita al valor de lo donado (art. 858 del Código Civil), será comunicada por el patronato al Protectorado pudiendo éste ejercer las acciones de responsabilidad que correspondan contra los patronos, si los actos del Patronato fueran lesivos para la fundación, en los términos previstos en esta Ley. Es decir, la Ley 50/2002 exige, por un lado, que la Fundación no renuncie a ninguna vía de financiación y, por otro, impide que las fundaciones asuman cargas ajenas que excedan del valor de los bienes.

Pero es que esto no es sólo así si el destinatario es una fundación. En efecto, la Ley 50/2002 señala que los beneficiarios del patrimonio también pueden ser Entidades Públicas de naturaleza no fundacional (art. 33.3). Y en estos casos no hay que olvidar que la Ley de Patrimonio de las Administraciones del Estado (Ley 33/2003) dispone que las herencias se entenderán hechas siempre a beneficio de inventario (art. 20.1) y que en caso de legados o donaciones sólo se pueden aceptar si el valor del gravamen impuesto no excede del valor de lo que se adquiere (art. 20.3).

Por tanto, el régimen de la LGT entra a nuestro parecer en contradicción con la Ley de Fundaciones y con la Ley de Patrimonio y creemos que es necesario realizar una interpretación correctiva. Desde el momento en que la liquidación del patrimonio se puede calificar como una donación el Código Civil exige que el valor de lo donado sea superior a la carga (arts. 619 y 858), aunque la LGT debería haberlo expresado de forma inequívoca. Otra solución no sólo atendería contra el Derecho civil sino que, además, puede hacer que los patronos no acepten donaciones por posibles responsabilidades. De esta manera, una interpretación literal del artículo 40.4 tendría un efecto negativo en la financiación de las fundaciones que no parece acorde con la finalidad última de dicha norma.

Es más, a nuestro parecer no es procedente calificar este supuesto como una *sucesión*, pues estamos ante *donatarios* que adquieren bienes con carga. Aunque tampoco se trata de una carga real en tanto que la transmisión de los bienes por parte del adquirente no le exime de responsabilidad. En cualquier caso, cabe preguntarse si con el tenor del artículo 40.4 es preceptivo comunicar al Protectorado de la fundación adquirente la aceptación de bienes procedentes de una fundación liquidada (art. 22.2). El problema será cómo se reparten internamente estas deudas.

Por otro lado, y aun cuando la responsabilidad tenga como límite el valor de los bienes adquiridos, la LGT no regula la forma de responder cuando sean varios los destinatarios. En efecto, si fueran varias fundaciones las beneficiarias parece que, en aplicación del artículo 35.6, responderán solidariamente entre ellos hasta el límite del valor de lo adquirido y si uno solo de los destinatarios pudiera hacer frente a la deuda ahora exigida debería tener derecho de reembolso frente al resto de entidades beneficiarias (art. 1.145 del Código Civil).

Por último, es necesario hacer mención a cuestiones de carácter procedimental. El artículo 177.2 señala que el procedimiento de *recaudación* continuará con las entidades destinatarias de los bienes. Como señalamos con relación a las sociedades, una liquidación con deudas pendientes debe ser nula. Y en el caso de las fundaciones, donde el protectorado debe ejercer un control y donde los patronos no tienen intereses directos, resulta complejo que se pueda cerrar una liquidación con deudas pendientes. Si la deuda no estuviera liquidada no se señala con quien se seguirán las actuaciones, por lo que cabrían dos posibilidades. O bien con el patronato, como liquidador, o bien aplicar analógicamente el artículo 40.2 que remite a los propios sucesores. A nuestro parecer, debería procederse en todo caso con el patronato, pues no hay ninguna razón que avale la posibilidad de actuar con los adquirentes.

c) La disolución de entidades sin personalidad.

La regulación de la sucesión en las entidades sin personalidad es una de las incorporaciones de la nueva LGT. En caso de disolución de la entidad las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los partícipes o cotitulares de dichas entidades (art. 40.4). Nada se dice, sin embargo, sobre si responden de forma solidaria o mancomunada. Teóricamente podría ser aplicable el artículo 35.6 en la medida en que dispone que los obligados tributarios, entre los que están los sucesores, que concurren en un mismo presupuesto de hecho responden de forma solidaria. Y, además, en el caso de las sociedades colectivas y civiles también se responde de forma solidaria (art. 40.1). Sin embargo, lo único cierto es que no parece tener sentido que se responda mancomunadamente, sólo por su parte, en caso de responsabilidad tributaria y solidariamente, por todos, en caso de que la entidad se haya disuelto. Sobre todo porque es posible que la disolución de la comunidad societaria venga de la mano de la deuda tributaria, de tal manera que la causa de una disolución no puede suponer que en un caso se responda de forma mancomunada y en otra solidaria ⁴¹.

d) Alcance de la responsabilidad en caso de disolución con liquidación; obligaciones tributarias y sanciones.

El artículo 40.1 dispone que se *transmitirán* las obligaciones tributarias pendientes de las entidades. A su vez, el artículo 40.5 establece que también las sanciones serán *exigibles* a los sucesores. Con la anterior normativa la LGT hacía referencia a las obligaciones tributarias pendientes y el RGR (art. 15.1) mencionaba que la responsabilidad lo era por la deuda tributaria, intereses y costas, lo que debido a su imprecisión planteaba dudas con relación al alcance. En la LGT 58/2003 la responsabilidad es por las *obligaciones tributarias pendientes* y este concepto no se limita, como se había interpretado con la pretérita LGT, a la cuota. En efecto, la nueva norma distingue entre obligación tributaria *principal*, que se identifica con la cuota (arts. 19 y 58.1 de la LGT), y obligaciones tributarias *accesorias* (art. 25). Por tanto, cuando no se limitan las *obligaciones tributarias* parece que deben alcanzar tanto a la cuota como al resto de conceptos. A esto hay que añadir que si se responde de las sanciones parece lógico que se responda del resto de conceptos.

⁴¹ Este supuesto entendemos que está limitado para las entidades sin personalidad de base asociativa y no resulta a la herencia yacente donde no cabe hablar de extinción sino de retroacción de efectos al momento del fallecimiento en caso de aceptación.

A pesar de la redacción del artículo 40, el artículo 177.2 añade que a los socios o partícipes se les podrá requerir el pago de la deuda tributaria y las costas pendientes, de tal manera que se amplía el alcance de la responsabilidad de una manera que legislativamente creemos deja mucho que desear. En cualquier caso, no se entiende bien la mención a las costas del procedimiento, las cuales por cierto, no deberían existir, pues como hemos señalado no es posible liquidar la sociedad si existe cualquier tipo de deuda pendiente. Y una vez que se ha extinguido la sociedad no caben ni recargos ni costas de las mismas.

En la nueva ley, y dejando de lado las polémicas que con la anterior norma existían, se ha establecido que la responsabilidad alcanza a las sanciones. Con independencia de que su ubicación creemos que no es correcta es significativo que la ley evite el término *transmitir* y se sustituya por el de *exigir* (art. 40.5). En cualquier caso, lo que la ley instaura es una responsabilidad de la cuota de liquidación por la sanción para cualquier tipo de entidad. Se trata de que sea el patrimonio de la sociedad ahora distribuido quien responda de la sanción. Esta tesis, sin embargo, presenta algún matiz en el caso de sociedades donde no se limita la responsabilidad. En efecto, en estos casos la responsabilidad también se limita al valor de cuota de liquidación, parece que en cumplimiento de personalidad de la pena. Ahora bien, entendemos que si hay responsabilidad por obligaciones tributarias y por sanciones la cuota de liquidación estará afectada por entero a las sanciones, mientras que por el resto de conceptos responderá el socio con su patrimonio. Sin embargo, en la Ley General de Subvenciones, no se limita la responsabilidad hasta la cuota de liquidación. En efecto, el artículo 69.4 dispone que en el caso de «sociedades o entidades disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares, las sanciones pendientes se transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento». Esta doble regulación carece de justificación, aunque parece que es la de la LGT la que respeta el principio de personalidad de la pena.

e) Cuota de liquidación y la responsabilidad por sucesión de empresa.

Mención especial merecen aquellos casos donde la cuota de liquidación implica la transmisión de elementos que permitan la continuación de la actividad. Como hemos visto al estudiar el artículo 42.1 c), la responsabilidad por sucesión de empresa no excluye los supuestos de sucesión por extinción de la persona jurídica. De esta manera, por tanto, es posible que el socio sea sucesor en la actividad económica, de tal manera que su responsabilidad no se limitará a la cuota de liquidación sino que se extenderá a todo su patrimonio. En caso de que existan sanciones entendemos que el artículo 40.5 impide que se responda de las sanciones más allá de la cuota de liquidación.

f) La disolución sin liquidación de personas jurídicas.

Mención aparte merece la disolución sin liquidación y la cesión global o total de activos, regulación que se presenta como una novedad respecto de la LGT 230/1963 y que, fundamentalmente, viene a remitir a la norma mercantil. Sin embargo, merece algún comentario adicional, al margen de

que no parece procedente la limitación a las *sociedades mercantiles*, en tanto que la reestructuración empresarial cabe también en otro tipo de entidades, como por ejemplo las fundaciones, y su ámbito debería haber sido general.

Cuando una entidad se disuelve es necesario distinguir dos supuestos. El primero, aquel donde se produce una *sucesión universal* por otro nuevo empresario. Son los supuestos de fusión y cesión global de activos y pasivos ⁴². Conforme a la normativa mercantil se produce una subrogación en todos los derechos y obligaciones, entre los que se encuentran los tributarios, por lo que la mención del artículo 40.3 resulta innecesaria. Pero el supuesto más problemático, y el que se debería haber solventado, es el de la escisión de sociedades. Si se trata de una escisión total, donde la escindida desaparece y se crean varias sociedades nuevas, la cuestión parece compleja. A nuestro juicio, y pesar de que la Ley del Impuesto sobre Sociedades parece identificar la sucesión universal con un sólo adquirente (art. 90.1 del RDLeg. 4/2004 del IS) se produce una sucesión universal donde la LGT no ha regulado la forma de responder. En teoría, todas las sociedades son sucesoras y, como tales, responderán solidariamente sin ningún límite (art. 35.6 de la LGT). Sin embargo, el artículo 259 de la LSA constriñe esta responsabilidad; sólo la entidad que ha asumido las respectivas obligaciones responde con todo su patrimonio (hay que tener en consideración que la nueva sociedad no sólo tiene que tener el activo transmitido por la entidad que desaparece) mientras que el resto lo harán hasta el importe del activo neto atribuido. A nuestro juicio, y ante la indeterminación de la ley debe operar el límite de la LSA.

Pero el caso más complejo y que no se ha abordado por la LGT es el de la escisión parcial, donde la entidad no desaparece, pero, sin embargo, tampoco es la titular de las acciones o participaciones de las nuevas entidades creadas ya que son los socios los titulares. En estos casos, la LIS se refiere a una *transmisión* que se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieren a los bienes y derechos *transmitidos* (art. 90.2 del RDLeg. 4/2004 del IS). Es decir, partiendo de que la LGT cuando habla de *transmisión* de obligaciones lo identifica con la *sucesión* el hecho de no haberlo introducido en el artículo 40 de la LGT es, cuanto menos, extraño. A esto hay que añadir que si el sujeto pasivo no desaparece el transmitir deudas vulnera el artículo 17.4 de la LGT en tanto que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por los particulares. A nuestro parecer, la falta de inclusión de la escisión parcial en el artículo 40 supone la imposibilidad de transmitir las obligaciones tributarias, a pesar de lo que se señala en el artículo 253.2 de la LSA. Es más, creemos que la LGT ha considerado esta situación como un supuesto de responsabilidad tributaria solidaria del artículo 42.1 c) de la LGT, que regula la *sucesión* de empresa, en tanto que la parte del patrimonio que se segregue debe ser una unidad económica (art. 253.1 de la LSA). Si la deuda se puede identificar como proveniente de una unidad económica parece que sólo la entidad que se escinde y la que recibe dicha unidad económica deberán responder tributariamente, lo que supone una excepción al artículo 259 de la LSA. El problema está cuando la causa de la deuda no es identificable.

⁴² Señala CASTROMIL (1993, pág. 424) que la cesión global de activos y pasivos del artículo 266 se limita a aquellos casos donde sólo existe un accionista al que se le transmite la totalidad de la empresa, produciéndose una sucesión universal. Este procedimiento es diferente al de la fusión impropia (art. 250 de la LSA), en la medida en que es más económico tanto en tiempo de ejecución como en trámites y en los costes directos e indirectos de los mismos. En el ámbito tributario podemos ver las sentencias del TS de 26 de mayo de 1994 (*Normacef Fiscal*, NFJ003374) y 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ008276), referidas a la sucesión de empresa.

Con relación al alcance de la responsabilidad es necesario reseñar que el artículo 40.3 hace mención a las obligaciones tributarias pendientes. A nuestro juicio, sin embargo, en un supuesto de sucesión universal se responde no sólo de las obligaciones tributarias, entendidas en su sentido más amplio, sino también, por ejemplo, de cualquier otra deuda que tenga que ver con la aplicación de los tributos como por ejemplo las costas, y las obligaciones tributarias formales.

Y mención especial merecen las sanciones. El artículo 40.5 señala que las sanciones serán exigibles a los sucesores hasta el límite del valor de la *cuota de liquidación*. Sin embargo, en estos casos no existe cuota de liquidación pues, precisamente, se trata de un supuesto de disolución sin liquidación. Parece, en cualquier caso, que sí deben responder de las mismas hasta el límite de lo aportado, conjugándose de esta manera el principio de personalidad de la pena con el de subrogación en todas las obligaciones (art. 233.1 de la LSA). Ahora bien, el problema está en la operativa de esta responsabilidad. En efecto, dejando al margen los problemas de valoración, la cuestión es determinar cómo opera la responsabilidad con relación a la obligación principal y a las sanciones cuando la suma de ambas es mayor al patrimonio neto aportado. A nuestro juicio, y de la misma manera que en las sociedades que no limitan la responsabilidad, el patrimonio adquirido responderá primero de las sanciones y lo que quede irá a enjugar las obligaciones tributarias pendientes. De esta manera, la parte de obligaciones tributarias no cubiertas con dicho patrimonio será satisfecha por la sociedad adquirente.

Por otro lado, y con relación a las sanciones, no podemos dejar de mencionar que el artículo 42.1 c), referido a la sucesión de empresa, hace responder al adquirente de las sanciones sin límites. Se produce así una contradicción entre el artículo 40.5 y el 42.1 c) que hay que resolver a favor del primero.

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y DURÁN SINDRÉU, A., (1999), «Responsabilidad tributaria y sucesión en las deudas tributarias», en AA.VV., *El ciudadano ante la Hacienda Pública. XXII Congreso Nacional de la AEDAF*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., (2003), «Las responsabilidades de los administradores de las personas jurídicas del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria: análisis de los presupuestos necesarios para su nacimiento», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 249.

APARICIO CARRILLO, E. J., (2003), *Los socios ante el patrimonio de la sociedad civil en liquidación*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Jaén, Jaén.

ARGÜELLES PINTOS, J., y FELTRER BAUZA, F., (2002), *Régimen Jurídico de la Responsabilidad Tributaria y su Aplicación Práctica*, Aranzadi, Pamplona.

- BANACLOCHE, J., (2003), «La recaudación que viene», *Impuestos*, núm. 22.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (1996), «La prescripción de la obligación del responsable tributario», *Cuadernos Jurídicos*, núm. 40.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (1999), *El Régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/95 (fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid.
- CALVO ORTEGA, R., (2003), «El proyecto de Ley General Tributaria: Aportaciones y Aspectos Críticos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 8.
- CANABATE CLAU, D., (1999), «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 199.
- CAPILLA RONCERO, F., (1995), voz «Sociedad», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid.
- CASTROMIL SÁNCHEZ, F., (1993), «La cesión global del activo y el pasivo. El artículo 266 de la Ley de Sociedades Anónimas», en AA.VV., *Estudios sobre la Sociedad Anónima*, tomo II, Civitas, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., (1997), «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C., (2003), *Los Responsables Tributarios*, Aranzadi, Pamplona.
- CHECA GONZÁLEZ, C., (2003), «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 5.
- DE TORRES PEREA, J. M., (2003), *Alcance de la personalidad jurídica de la sociedad civil externa*, Tirant lo blanch, Valencia.
- DELGADO GARCÍA, A. M., (2000), «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm 213.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L., (2002), *El administrador de Hecho de las Sociedades*, Aranzadi, Pamplona.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2001), «La prescripción de la obligación tributaria en relación el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003a), «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (I): su inaplicabilidad al IVA», *Quincena Fiscal*, núm. 8

- FALCÓN Y TELLA, R., (2003b), «La responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (y II): las retenciones», *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003c), «La regulación de los responsables en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 10.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003d), «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (I): naturaleza de la responsabilidad del socio», *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- FALCÓN Y TELLA, R., (2003e), «Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades disueltas y liquidadas (II): especial referencia a la representación de la sociedad», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- GARCÍA CAVERO, P., (1999), *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, Bosch, Barcelona.
- GARCÍA NOVOA, C., (2002), «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57.
- GIRGADO PERANDONES, P., (2002), *La responsabilidad de la sociedad matriz y de los administradores en una empresa del grupo*, Marcial Pons, Madrid.
- GOERLICH PESET, J. M., (2002), «Actividades laborales externalizables: régimen jurídico», en AA.VV., *La externalización de actividades laborales (outsourcing): una visión interdisciplinar*, Lex Nova, Valladolid.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D., (2002), *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español*, Dykinson, Madrid.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., (1993), *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- GUERRA REGUERA, M., (1997), *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada.
- GUERRA REGUERA, M., (1999), «¿Cuándo prescribe la obligación del responsable?», *Carta Tributaria*, monografía núm. 321.
- HERNÁNDEZ DÍAZ-AMBRONA, M. D., (1995), *La herencia yacente*, Bosch, Barcelona.
- HERRERA MOLINA, P. M., (1997), «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.

- HERRERA MOLINA, P. M., (2002), «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57.
- JUSTE MENCÍA, J., (2000), «En torno a la aplicación de los régimen de responsabilidad de los administradores al apoderado general de la sociedad», *Derecho de Sociedades*, núm. 14.
- LATORRE CHINER, N., (2003), *El administrador de hecho en las sociedades de capital*, Comares, Granada.
- LETE ACHIRICA, C., (2000), *La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid.
- LOZANO SERRANO, C., (1998), *Responsabilidad del Adquirente de Empresa por Deudas Tributarias Anteriores a la Transmisión*, Aranzadi, Pamplona.
- LLANO SÁNCHEZ, M., (2000), «El alcance personal de la responsabilidad solidaria en los supuestos de encadenamiento de contratas y subcontratas», *Actualidad Laboral*, en soporte informático, referencia XI.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «La responsabilidad de los administradores por cese de actividades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57.
- MARTÍN JIMÉNEZ, F. J., (2000), *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., (1994), *Los responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons.
- MOSCARDÓ MORALES-VARA DE REY, M. y RAMILO RODRÍGUEZ DE ROBLES, I., (1996), «Responsabilidad de carácter penal», en J & A Garrigues Abogados, *Responsabilidad de consejeros y altos cargos de sociedades de capital*, McGraw-Hill, Madrid.
- MUÑOZ PÉREZ, A. F., (2001), «La responsabilidad del liquidador de la sociedad anónima», *Revista de Sociedades*, núm. 17.
- MUÑOZ PÉREZ, A. F., (2002), *El proceso de liquidación de la Sociedad Anónima*, Aranzadi, Pamplona.
- OLMO GASCÓN, A. M., (2002), *Los derechos laborales del trabajo en contratas*, Comares, Granada.
- PAZ-ARES, C., (2003), «La responsabilidad de los Administradores como Instrumento de Gobierno Corporativo», *Derecho de Sociedades*, núm. 20
- PERDICES HUETOS, A., (2002), «Significado actual de los "administradores de hecho": los que administran de hecho y los que de hecho administran», *Derecho de Sociedades*, núm. 18.

- RAMÍREZ MARTÍNEZ, J. M., (2002), «La responsabilidad del empresario principal en las contratas y subcontratas», en AA.VV., *La externalización de actividades laborales (outsourcing): una visión interdisciplinar*, Lex Nova, Valladolid.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., (1998), «La participación del asesor fiscal en la comisión de infracciones tributarias», en AA.VV., *El ejercicio de las funciones del asesor fiscal en el Ordenamiento Tributario español*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- ROZAS VALDÉS, J. A., (2003), «Sucesores y Responsabilidad en el proyecto de la Ley General Tributaria», *Gaceta Fiscal*, núm. 226.
- RUIBAL PEREIRA, L., (1997), *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid.
- VARONA ALABERN, J. E., (2000), *El crédito tributario en la quiebra*, Lex Nova, Valladolid.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., «La responsabilidad solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo», *Tribuna Fiscal*, núm. 109.

TRIBUTACIÓN	LA TRANSMISIÓN <i>INTER VIVOS</i> DE LA EMPRESA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	Núm. 39/2004
-------------	---	-----------------

MÓNICA ARRIBAS LEÓN

*Profesora. Doctora en Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

MONTSERRAT HERMOSÍN ÁLVAREZ

*Becaria FPU del Ministerio de Educación. Universidad Pablo
de Olavide de Sevilla*

Extracto:

ANÁLISIS del artículo 7, 1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde el legislador declara como operación no sujeta a este tributo la transmisión de la empresa cuando el adquirente continúe con su explotación.

A modo de valoración general concluyen los autores que el tratamiento tributario dispensado a la transmisión *inter vivos* de la empresa por la normativa vigente no es el más adecuado. Discrepan con la calificación de la operación en la LIVA, con alguno de los requisitos exigidos para contemplar la falta de gravamen (la transmisión de la totalidad del patrimonio o la imposibilidad de desafectar bienes después de la operación) y con la posibilidad de declarar sujeta a TPO la transmisión de los inmuebles.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Normativa básica.
 - 1. Normativa comunitaria.
 - 2. Normativa española.
 - 3. Principales diferencias entre ambas normativas vigentes.
- III. Identificación de problemas y metodología.
- IV. Primer problema: ¿es realmente un supuesto de no sujeción al IVA o estamos más bien ante un caso de exención?
 - 1. Diferencia entre no sujeción y exención.
 - 2. ¿Es correcta la calificación efectuada por la LIVA de la operación como no sujeta?
- V. Segundo problema: ¿qué se entiende por «transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo»?
 - 1. El sentido del término legal «transmisión».
 - 2. El objeto de la transmisión: «totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».
- VI. Tercer problema: ¿cómo interpretar el requisito de que la operación se realice «en favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»?
 - 1. Los requisitos de quién puede ser adquirente y cómo interpretar la expresión «un solo adquirente».
 - 2. El requisito de la continuidad en el ejercicio de las mismas actividades desarrolladas por el transmitente.
- VII. Cuarto problema: ¿implica la falta de gravamen de la operación al IVA una sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD?
 - 1. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el ITPO.
 - 2. La transmisión de inmuebles en el ITPO.

- VIII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 38 de la Constitución Española reconoce la libertad de empresa y requiere a los poderes públicos para que garanticen y salvaguarden su ejercicio, así como la defensa de su productividad de acuerdo con las exigencias de la economía general.

Una manifestación de este mandato de nuestra Carta Magna lo encontramos en el artículo 7.1.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), donde el legislador declara como operación no sujeta a este tributo la transmisión de la empresa cuando el adquirente continúe con su explotación. Se trata de proteger, de esta manera, la continuidad del negocio, a través del establecimiento de un beneficio fiscal como es la ausencia de gravamen.

Sin embargo, esta realidad jurídica presenta notables incertidumbres; la regulación dista mucho de la claridad y coherencia deseadas. De ahí nuestro interés por el estudio del tema.

El debate acerca del régimen fiscal de estas transmisiones ha de efectuarse desde una perspectiva amplia, pues está claro que nuestro legislador ha mantenido la preocupación de separar el tratamiento tributario de los dos tipos de tráfico de bienes existentes: el mercantil y el privado. Por ello, también vamos a plantearnos si esta operación, como materia imponible, podría quedar dentro de la órbita de aplicación no sólo del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) sino también de algún otro tributo; concretamente nos referimos a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD). Desde ahora advertimos que aunque la solución parezca evidente no está bien delimitada.

II. NORMATIVA BÁSICA

Comenzaremos el trabajo por exponer las normas jurídicas reguladoras del supuesto, en la esfera comunitaria e interior. Al análisis de este marco jurídico y al de sus implicaciones destinaremos las páginas que siguen.

1. Normativa comunitaria.

El IVA es un tributo armonizado en el ámbito de la Unión Europea; de ahí que los ordenamientos internos de los Estados miembros deban seguir lo establecido en las directivas comunitarias. En este sentido, y en relación a nuestra materia de estudio, es especialmente relevante el artículo 5.8 de la Directiva de 17 de mayo de 1977, 77/388/CEE, más conocida como Sexta Directiva ¹, que dispone:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total».

Como se desprende del tenor literal de este precepto, los Estados integrantes de la Unión Europea tienen la posibilidad de instaurar un régimen jurídico especial para las transmisiones globales del patrimonio empresarial en su normativa del IVA.

2. Normativa española.

El Estado español ha aprovechado esta facultad. En la legislación anterior, Ley 30/1985, de 2 de agosto (en adelante, antigua LIVA), el artículo 5.1.º preceptuaba que quedaba no sujeta al impuesto ²:

«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada a favor de uno o varios adquirentes, cuando éstos continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales del transmitente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando se trate de transmisiones realizadas por actos inter vivos si el patrimonio se transmite por partes a distintos adquirentes.

En todo caso quedarán sujetas al impuesto las transmisiones de los bienes o derechos que se desafecten de aquellas actividades empresariales o profesionales que determinen la no sujeción de dichas transmisiones».

¹ Publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas 145/1977, de 23 de junio de 1977, serie L (1977/80129).

² La Memoria del Proyecto de la Ley 30/1985 justificaba este supuesto de no sujeción por la necesidad de «evitar perturbaciones en las empresas transmitidas», ya que tendrían que adelantar la cuota del IVA y financiarla hasta que pudieran recuperar tales cuotas por la vía de las deducciones y, en su caso, de las devoluciones.

Esta disposición ha sufrido alteraciones con la aprobación de la vigente LIVA. Según consta en la propia Exposición de Motivos de este último texto, «la regulación de este beneficio en la legislación anterior no estaba suficientemente armonizada con la Sexta Directiva». En este sentido, el artículo 7.1.º a) de la LIVA define como supuesto de no sujeción:

*«La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».*³

No existe un desarrollo reglamentario de esta norma legal, aun cuando parece que hubiera sido conveniente para despejar las importantes dudas que siembra.

Tal y como advertimos en la introducción, es el análisis de este supuesto el que centrará nuestra atención en las páginas posteriores.

3. Principales diferencias entre ambas normativas vigentes.

Para dar por concluido este apartado es conveniente efectuar una somera comparación entre el tenor literal de ambas normas (art. 5.8 de la Sexta Directiva y art. 7.1.º a) de la LIVA). Fruto de ello se obtiene que ambos textos califican de modo expreso la operación como un caso de no sujeción, aunque aparecen los siguientes puntos discordantes:

DIFERENCIAS ENTRE LA SEXTA DIRECTIVA Y LA LIVA	
Artículo 5.8 Sexta Directiva	Artículo 7.1.º a) LIVA
«... la transmisión... no supone la realización de una entrega de bienes...»	«No estarán sujetas...»
«... universalidad total o parcial de bienes...»	«... totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo...»
«... el beneficiario continúa la personalidad del cedente...»	«... adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»
—	«... en favor de un solo adquirente...»

³ No estamos ante una redacción original del legislador de 1992. La letra de la norma vigente transcrita procede de las modificaciones introducidas a la antigua LIVA por el artículo 35 del Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

Sobre la base de las diferencias anteriores, resulta patente que la LIVA es más estricta que la Sexta Directiva.

III. IDENTIFICACIÓN DE PROBLEMAS Y METODOLOGÍA

Tras la lectura del precepto que nos incumbe, hemos identificado varios problemas. A efectos sistemáticos, en este apartado vamos sólo a ponerlos de manifiesto, reflexionando individualmente y de forma pormenorizada sobre los mismos en los epígrafes sucesivos.

Los principales conflictos detectados con relación a la regulación de la transmisión *inter vivos* de la empresa en la LIVA son los siguientes:

- ¿Es un supuesto de no sujeción o de exención al impuesto?
- ¿Cómo debe entenderse la expresión «transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo»?
- ¿Qué significa «en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente»?
- ¿Implica la falta de gravamen de la transmisión de la empresa en el IVA una sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD?

El último problema citado no se deriva de manera directa del artículo que estamos analizando; sin embargo, dada su estrecha relación con el tema, creemos oportuno proceder a su observación.

Antes de dar inicio al estudio de cada una de las dificultades señaladas, debemos efectuar una advertencia metodológica. El esquema que nos hemos propuesto seguir para tratar las cuestiones controvertidas es el siguiente: partiendo de la normativa vigente, tomaremos en consideración la interpretación defendida por los órganos jurisdiccionales y administrativos, así como por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT); a continuación, tendremos en cuenta la postura de la doctrina científica, y, tras todo ello, efectuaremos una valoración global.

- Normativa vigente
- Jurisprudencia y doctrina de la DGT
- Doctrina científica
- Valoración final

Una vez localizados los problemas fundamentales y definidos los parámetros de orden metodológico que vamos a seguir, comencemos.

IV. PRIMER PROBLEMA: ¿ES REALMENTE UN SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN AL IVA O ESTAMOS MÁS BIEN ANTE UN CASO DE EXENCIÓN?

Para poder contestar a la pregunta formulada, debemos dedicar unas primeras líneas a intentar esbozar de forma breve las diferencias entre un supuesto de no sujeción y un supuesto de exención.

1. Diferencia entre no sujeción y exención.

El artículo 20 de la nueva Ley General Tributaria⁴ define el hecho imponible como «*el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*»⁵. De esta definición podemos extraer dos consecuencias fundamentales; en primer lugar, el hecho imponible es el presupuesto que hace nacer la obligación tributaria principal o pago de la cuota⁶; en segundo término, el hecho imponible también permite clasificar objetivamente los tributos, distinguiendo unos de otros.

Sin embargo, no siempre la verificación del hecho imponible determina el devengo de la mencionada obligación⁷. Como dispone la nueva ley en su artículo 22, puede realizarse el presupuesto fáctico sin surgir la obligación; en ese caso estaremos ante un supuesto de exención⁸.

La exención constituye una regla especial en la configuración del hecho imponible, cuyo efecto inmediato va a ser el impedir que se origine la obligación tributaria principal, a pesar de su consumación. Esta excepción a la generalidad de las normas siempre ha de estar justificada por la concurrencia de circunstancias previstas por el legislador; en todo caso, el establecimiento de exenciones tributarias debe asentarse en principios constitucionales y, precisamente, para garantizar ese fundamento, su creación está reservada a la ley en virtud de los artículos 133.3 de la Constitución y 8.d) de la nueva Ley General Tributaria⁹.

⁴ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicada en el BOE número 302 de 18 de diciembre de 2003. A pesar de que este texto no entrará en vigor hasta el 1 de julio de 2004, todas las referencias que efectuemos en este trabajo de investigación estarán enlazadas con esta nueva Ley, sin perjuicio de traer a colación en nota al pie algún comentario sobre la Ley de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria).

⁵ Poco ha variado esta definición con respecto a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley de 1963; simplemente se ha suprimido la controvertida expresión «de naturaleza jurídica o económica», añadiéndose la coletilla final de que la obligación que nace por la realización del hecho imponible es la «principal», que consiste, según preceptúa el artículo 19 de la nueva Ley, en «el pago de la cuota tributaria».

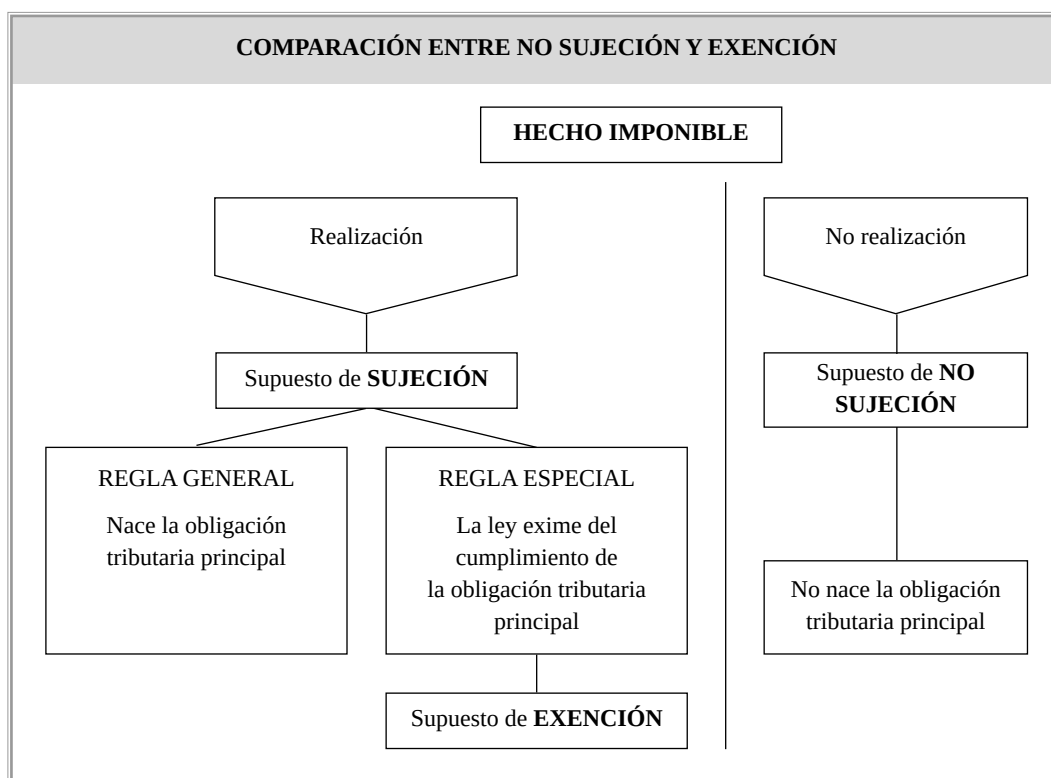
⁶ El artículo 19 de la nueva Ley General Tributaria establece: «La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria».

⁷ La nueva Ley General Tributaria no deja lugar a dudas cuando, por primera vez, en su artículo 21.1 señala que el «devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal».

⁸ Artículo 22 de la nueva Ley General Tributaria: «Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

⁹ El tema de las exenciones tributarias ha sido ampliamente tratado por la doctrina. Al margen de los manuales generales de la asignatura de Derecho Financiero y Tributario, que obviamente dedican epígrafes específicos a esta cuestión, también contamos con numerosas aportaciones científicas de los autores, entre las que destacan: SAINZ DE BUJANDA, F.,

Los supuestos de exención deben diferenciarse de los casos de no sujeción. La no sujeción tampoco ocasiona el nacimiento de la obligación tributaria principal, pero por razones totalmente distintas ¹⁰. En estos supuestos la obligación tributaria no surge porque el hecho imponible nunca se llega a consumir. El artículo 20.2 de la nueva Ley General Tributaria, en términos muy similares al artículo 29 de la antigua ley, dispone que la «*ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción*».



«Teoría jurídica de la exención tributaria», en *Hacienda y Derecho*, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, páginas 428-430; LASARTE ÁLVAREZ, J., «Impuesto de Lujo. Efectos del incumplimiento de un plazo reglamentario de solicitud de exención», en *Crónica Tributaria*, número 8, 1974, páginas 247-256; CALVO ORTEGA, R., «Las exenciones tributarias en la jurisprudencia», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 3, 1974; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «El tipo cero y las exenciones tributarias», en *Hacienda Pública Española*, número 84, 1983, páginas 65-82; MARTÍN QUERALT, J., «Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 6, 1985, páginas 247-267; LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988; PONT CLEMENTE, J. F., *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Edersa, Madrid, 1986; HERRERA MOLINA, P., *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990.

¹⁰ Las leyes tributarias españolas, señala FERREIRO LAPATZA, «utilizan tradicionalmente y con frecuencia la técnica de determinar de modo expreso supuestos concretos de no sujeción, con el fin de aclarar los casos dudosos y de perfilar mejor, por vía de ejemplo, los contornos del hecho imponible, sin que hasta ahora la diferenciación de estos supuestos de no sujeción respecto a las exenciones hubiese planteado graves problemas prácticos, aunque sí los haya planteado a nivel teórico» («Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directrices comunitarias», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, número 49, 1986, página 13).

A la vista de estas genéricas diferencias, ¿es realmente un supuesto de no sujeción al IVA la operación contemplada en el artículo 7.1.º a)? ¿Es la calificación dada por el legislador acertada?

2. ¿Es correcta la calificación efectuada por la LIVA de la operación como no sujeta?

2.1. Normativa.

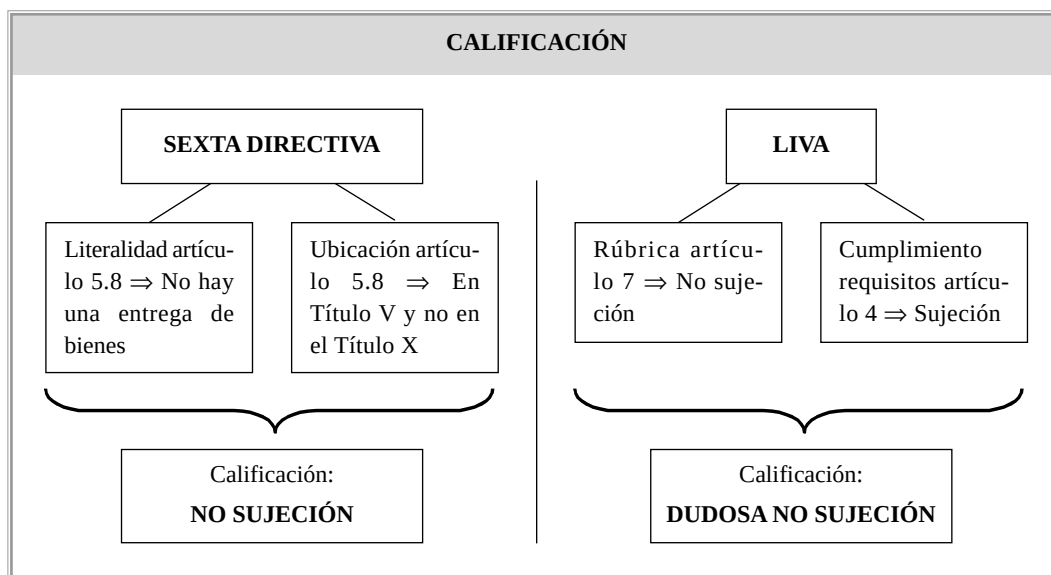
Siguiendo la metodología apuntada, veamos en primer lugar qué dicen las normas. Dentro de la Sexta Directiva encontramos dos razones que avalan la calificación del supuesto como una no sujeción. Por una parte, hay una lista común de exenciones establecida en el Título X (arts. 13 a 16) y en ella no se incluye el supuesto que estamos analizando ¹¹; la transmisión global del patrimonio empresarial está contemplada en el Título V, en sede del hecho imponible. Así pues, si atendemos a lo dispuesto en la propia norma comunitaria, queda claro que no estamos ante una exención, sino ante un caso que afecta a la propia definición del hecho imponible: un supuesto de no sujeción.

En segundo lugar, de la literalidad del propio artículo 5.8 de la Directiva se extrae que nos encontramos ante una inequívoca no sujeción. Dicho precepto ofrece a los Estados miembros la facultad de optar entre la sujeción de la operación al IVA o considerar que la transmisión global del patrimonio empresarial «no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente». En este último caso, según el tenor literal de la propia Directiva, la transmisión del patrimonio empresarial o profesional no supone una entrega de bienes, siendo palmario que nos encontramos ante una no sujeción al faltar uno de los requisitos para que surja el hecho imponible.

En resumen, según la Directiva, estaremos ante una operación no sujeta a efectos del IVA, ya que al no realizarse con plenitud el hecho imponible del tributo no puede quedar sujeta al impuesto, ni tampoco, en consecuencia, exenta.

La normativa estatal española, por su parte, lo considera de modo expreso como una no sujeción. No hay más que observar la rúbrica del artículo 7 de la LIVA: «Operaciones no sujetas al Impuesto». Sin embargo, a pesar de la aparente simplicidad con que esta calificación se lleva a cabo, surgen serias dudas si ponemos la figura en conexión con la definición del hecho imponible contenida en el artículo 4 de la LIVA. Atendiendo a este último precepto, la transmisión podría estar sujeta al impuesto, por concurrir todos los elementos que configuran el presupuesto de hecho genérico del IVA. La polémica parece estar servida: el artículo 7 establece una no sujeción, aunque se cumplan todos los requisitos del artículo 4 para declarar una sujeción. Estudiemos qué dice la jurisprudencia, la DGT y la doctrina científica al respecto, antes de adoptar una posición personal.

¹¹ Entre los objetivos de la Sexta Directiva figura el conseguir la armonización comunitaria; para ello, uno de sus fines es «establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros» (Considerando undécimo). Al respecto, conviene consultar a CARBAJO VASCO, D., «Los supuestos de no sujeción en el IVA», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 175, 1985, páginas 13-38.



2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

Ninguna sentencia judicial ni resolución administrativa se ha cuestionado la calificación dada por la LIVA a esta operación. Todos los pronunciamientos analizados la dan por buena, sin plantearse siquiera la posibilidad de que estuviéramos ante una exención ¹². A pesar de ello, algunos fallos motivan esta no sujeción; la principal argumentación aducida es la siguiente:

¹² Buena muestra de este proceder lo constituyen las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497), 11 de noviembre de 1996 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 1996/8466), 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088) y 22 de octubre de 2002 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013178). De igual forma pueden observarse las Sentencias de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 1998 (Fundamento de Derecho 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ006524), 11 de enero de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ014062), 22 de marzo de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013158) y 19 de abril de 2002 (Fundamento de Derecho 11.º, JT 2003/856). También encontramos ejemplos entre los Tribunales Superiores de Justicia de varias Comunidades Autónomas, como el de Castilla-La Mancha, en la Sentencia de 22 de mayo de 2000 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ009487), o Baleares, en la Sentencia de 24 de junio de 2002 (Fundamento de Derecho 3.º, JT 2002/909). El Tribunal Económico-Administrativo Central asimismo sigue esta línea en las Resoluciones de 22 de julio de 1993 (Considerando 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003061), 5 de abril de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/711), 21 de septiembre de 1995 (Considerando 3.º y 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003812), 4 de octubre de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/1518), 29 de enero de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015422), 27 de febrero de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 1998/568), 29 de mayo de 1998 (Fundamento de Derecho 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010420), 24 de junio de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 1999/1499), 12 de febrero de 1999 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007835) y 28 de enero de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 2000/731). Finalmente cabría citar las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, sede de Sevilla, de 27 de marzo de 2003 (Fundamento de Derecho 4.º) y 24 de julio de 2003 (Fundamento de Derecho 5.º).

«En la transmisión en bloque de una empresa, cuya actividad será continuada por el adquirente, no se crea como se ha dicho valor añadido, y por eso no está sujeta al IVA»¹³.

Tampoco la DGT examina la cuestión; todas las contestaciones encontradas ratifican, sin más, la calificación del artículo 7 de la LIVA¹⁴.

2.3. Doctrina científica.

La doctrina ha discutido si estamos ante una no sujeción en sentido propio o, más bien, ante una exención tributaria. Aunque las consecuencias jurídicas sean similares, al no quedar en última instancia sometida a gravamen la operación, el presupuesto de hecho, como se ha concretado con anterioridad, es distinto: mientras la no sujeción se caracteriza por la falta de realización del hecho imponible, la nota básica de la exención es precisamente el cumplimiento de todas las condiciones exigidas por la norma que define el hecho imponible.

Podemos apreciar dos corrientes enfrentadas. Un primer sector acepta la calificación de no sujeción contenida en la LIVA; tras dejar constancia de que, en principio, estas operaciones transaccionales integran el hecho imponible del impuesto, al verificarse todos los requisitos exigidos por el artículo 4 del texto regulador de este tributo, concluyen volviendo la mirada hacia la ley, que juzga el supuesto de forma explícita como de no sujeción¹⁵.

¹³ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497). Este razonamiento es transcrito posteriormente por el propio Tribunal Supremo en las Sentencias de 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088) y 22 de octubre de 2002 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013178) así como por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en la Sentencia de 19 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ011166).

¹⁴ Consultas número 0525/97, de 19 de marzo de 1997; número 1280/98, de 15 de julio de 1998; número 1281/98, de 15 de julio de 1998; número 1964/98, de 16 de diciembre de 1998; número 0329/99, de 16 de marzo de 1999; número 0444/99, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186); número 1900/2000, de 25 de octubre de 2000; número 0642/02, de 29 de abril de 2002; V0025/03, de 12 de marzo de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFC017491); número 0490/03, de 4 de abril de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFC017572).

¹⁵ ABELLA POBLET, E. y POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA, El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, 1986, páginas 75-76; BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor Añadido», en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo X, Edersa, Madrid, 1990, página 62; CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 7.ª edición, CISS, Valencia, 2002, página 47; CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales», en *Crónica Tributaria*, número 70, 1994, página 67; CHECA GONZÁLEZ, C., *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 1998, página 19; FERNÁNDEZ SEVILLANO, M. S., «Tributación de la transmisión del patrimonio empresarial», en *Actualidad Tributaria*, número 48, 1993-1994, página 899; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relaciones con el IVA. Jurisprudencia. Casos prácticos*, 2.ª edición, Dijusa, Madrid, 2001, página 335; JIMÉNEZ BLANCO, J. I., «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación a las Directivas CEE», en *Noticias CEE*, número 96, 1993, páginas 92 y 94.

El otro bloque de autores se decanta de modo expreso por sostener que el supuesto del artículo 7.1.º a) de la LIVA no es un caso de no sujeción sino que nos encontramos ante una exención técnica ¹⁶, definida por ALBIÑANA como aquella que no constituye una excepción al régimen general del correspondiente tributo, sino que instrumenta la racionalidad del sistema ¹⁷.

2.4. Valoración final.

En principio, el apoyo más simple y obvio para sostener la designación de operación no sujeta la encontramos en la literalidad de los preceptos específicos que regulan el tema: artículo 5.8 de la Sexta Directiva y artículo 7.1.º a) de la LIVA. Considerando la estricta letra de ambas normas, llegamos a la conclusión de que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción.

Sin embargo, parafraseando a HERRERA MOLINA, «*resulta indiferente que la Ley califique una hipótesis como "no sujeta" o "exenta", lo decisivo es determinar si la obligación tributaria nacería de no existir el precepto que se analiza*» ¹⁸.

¿Quedaría o no sujeta al Impuesto la transmisión de no existir el artículo 7.1.º a)? Para dar una respuesta debemos observar si concurren los requisitos exigidos en el artículo 4 de la LIVA, relativo al hecho imponible del tributo, especialmente si nos encontramos ante una entrega de bienes realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad económica.

Según nuestro parecer, los principales problemas a abordar son dos: si estamos ante una entrega de bienes y si cabe reputar la operación como realizada en el ejercicio de la actividad económica.

¹⁶ DELGADO GONZÁLEZ, A. F., «El ITP y AJD y el IVA», en *Alcabala Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, número 2, 1989, página 180; FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA con transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», en *Impuestos*, tomo II, 1993, página 1163; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre)», en *Noticias CEE*, número 107, página 88; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)», en *Quincena Fiscal*, número 13, 1997, páginas 43-44.

Junto a los autores anteriores, destaca la opinión de LASARTE ÁLVAREZ, para quien el precepto «está inoportunamente ubicado en una relación de operaciones no sujetas»; según este autor, estamos más bien ante casos de exención, que sí tienen el amparo de las autorizaciones de la Directiva («El hecho imponible de las operaciones interiores del Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis de la Ley 37/1992 en relación con la Sexta Directiva», en *Monografías de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, número 14, julio 1999, páginas 207-208).

¹⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Sistema tributario español y comparado*, 2.ª edición, Tecnos, Madrid, 1992, página 86. Según PÉREZ DE AYALA, «se dice que es exención técnica la que obedece al propósito de lograr una mejor perfección en el sistema fiscal y, en particular, al eliminar o atender los problemas de doble imposición» («El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 127, 1977, página 122). También HERRERA MOLINA trata este concepto de exención técnica; según este autor, se caracteriza por ser formalmente, es decir, desde el punto de vista de la técnica legislativa, un caso de exención, aunque substancialmente, lo sea de no sujeción («La exención...», *op. cit.*, páginas 43-44).

¹⁸ Este autor pone de relieve las incertidumbres que rodean a ciertos supuestos de no sujeción recogidos expresamente por las leyes fiscales. «En los casos claros, las normas de no sujeción serán superfluas. En cambio, cuando las dudas estén sólidamente fundadas, resultará difícil determinar si estamos ante un mero precepto didáctico o se trata de una verdadera exención. Pensamos en el artículo 5.1 de la Ley 30/1985...» («La exención...», *op. cit.*, página 38).

Por cuanto hace a la primera cuestión, dada la definición contenida en el artículo 8 de la LIVA, «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales», parece que sí estamos ante una entrega de bienes. Es verdad que podría objetarse que la empresa no es un bien corporal; pero en tal caso, cuando la transmisión fuese en favor de varios adquirentes, tampoco habría una sujeción al impuesto ¹⁹; por tanto, a pesar de las dudas que pueda suscitar la apreciación de la empresa como bien corporal, es incuestionable que existe una entrega de bienes. En caso contrario, la no sujeción debería predicarse para toda transmisión de empresa, sean cuales fueran las condiciones particulares concurrentes, el número de adquirentes...

El otro extremo polémico aparece a la hora de considerar la transmisión como una operación realizada en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Aquí es donde tradicionalmente se ha situado el núcleo del problema, porque la jurisprudencia vertida sobre la base de la antigua LIVA disponía que estas operaciones no podían reputarse efectuadas en el desarrollo de la actividad ²⁰. Sin embargo, tras la publicación de la LIVA actual, el problema ha sido despejado, al disponer el artículo 4.Dos:

«Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles. b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

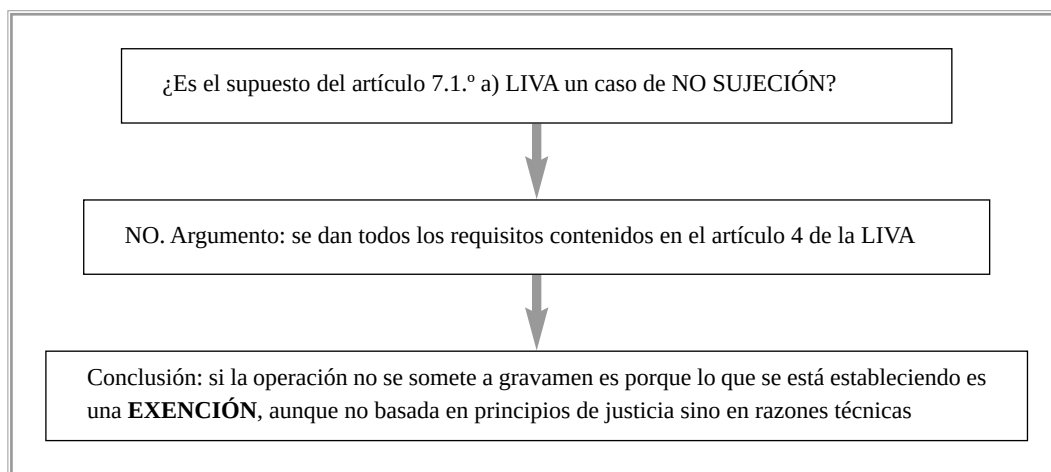
A nuestro juicio, se dan todos los requisitos exigidos por la LIVA para la existencia de una operación sujeta. En consecuencia, desde nuestro punto de vista, la opción seguida por el legislador al calificar la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional como una operación no sujeta al IVA, si bien es acorde con la normativa comunitaria, choca con la propia definición del hecho imponible de nuestra normativa interna; desde una perspectiva formalista, estaríamos ante un caso de exención, ya que la transmisión reúne todos los requisitos que configuran el hecho imponible del IVA.

Pensamos que es un supuesto de exención, aunque no puede calificarse como voluntaria y libremente otorgada por el legislador por razones de política fiscal; es una exoneración de carga impositiva reconocida en razón de la propia lógica del tributo; destaca la ausencia de principios de justicia que justifiquen la no tributación de esta transmisión. A raíz de ello, en puridad, nos encontramos ante un supuesto de exención por razones técnicas, del funcionamiento y finalidad del impuesto y no ante una no sujeción. En resumen, estamos ante una exención técnica: se realiza el hecho imponible aunque la operación debe entenderse fuera de su alcance como consecuencia de la propia finalidad y sistemática del tributo, no por la presencia de principios de justicia.

¹⁹ Así lo recoge la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 22 de mayo de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ09487).

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497) y de 23 de abril de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007670).

Al inicio de nuestro estudio ya acotamos el concepto de exención tributaria, tratándolo de deslindar de la figura de la no sujeción. A pesar de que esa labor delimitadora carezca de excesivo interés, porque la consecuencia jurídica será muy similar, debemos recordar que ambas técnicas no pueden ser utilizadas de manera indiferente al arbitrio del legislador. No alcanzamos a comprender por qué toda la doctrina que argumenta que nos hallamos ante un supuesto de no sujeción señala todo un elenco de principios o motivos para justificarla. Los supuestos de no sujeción no han de perseguir fines de justicia tributaria; simplemente no existe una realización del hecho imponible; por eso, estas normas no tienen otro mandato jurídico que el de perfilar la órbita de este presupuesto de hecho. En cambio, la exención tributaria, al enervar los efectos derivados de la realización del hecho imponible, sí debe estar basada en principios de justicia, tales como la continuidad de la empresa.



V. SEGUNDO PROBLEMA: ¿QUÉ SE ENTIENDE POR «TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL O PROFESIONAL DEL SUJETO PASIVO»?

El análisis de este segundo problema puede dividirse en dos partes; por una, el significado atribuible a la palabra «transmisión», esto es, el modo en que debe llevarse a cabo la operación; de otra, el sentido de la expresión «totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo», es decir, el objeto de la transacción.

Veámoslos por separado.

1. El sentido del término legal «transmisión».

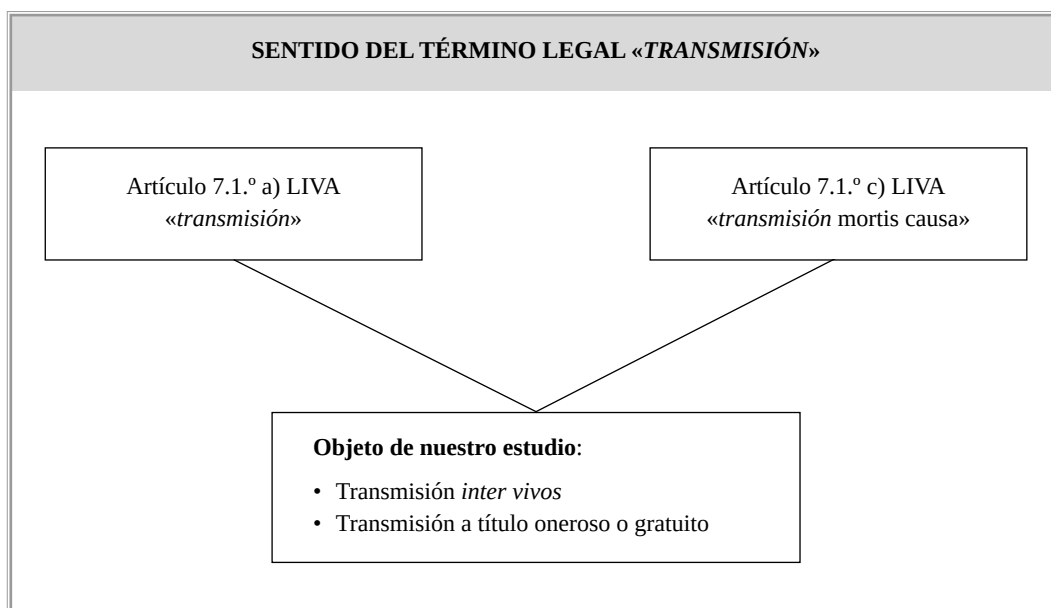
El vocablo «transmisión» no suscita grandes dudas. En teoría, es una acción predicable tanto *inter vivos* como *mortis causa*, dado el absoluto mutismo guardado al respecto por el artículo 7.1.º a) de la LIVA.

Sin embargo, hay que poner este mandato en contacto con el subyacente en el apartado c) del mismo precepto, que regula expresamente las transmisiones *mortis causa*, y además en términos más amplios que el artículo 7.1.º a):

«c) La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquellos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente».

De ahí que, al existir una norma específica para las transmisiones *mortis causa*, nuestro estudio se ciña a las *inter vivos*.

Tampoco genera demasiadas controversias el hecho de si la operación debe efectuarse a título gratuito u oneroso. Nuevamente el silencio de la norma nos permite encuadrar dentro del artículo 7.1.º a) ambos tipos de transmisiones ²¹.



²¹ Podría cuestionarse que cuando la operación es realizada a título gratuito exista una sujeción al impuesto, al faltar una de las condiciones exigidas por el artículo 4 de la LIVA: la onerosidad. Sin embargo, tal y como la doctrina ha precisado de manera casi unánime, éste no es un requisito efectivo; no hay más que acudir al artículo 9 del propio texto legal, donde se enumeran una serie de operaciones sin contraprestación asimiladas a las entregas de bienes sujetas al tributo, entre ellas la «transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».

2. El objeto de la transmisión: «totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo».

El profesor LASARTE ÁLVAREZ realiza un estudio detallado de este problema en su artículo «*La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido*». Nos remitimos a lo allí expuesto de manera pormenorizada. No obstante, dado el carácter general de nuestro trabajo, no podemos dejar de esbozar las líneas fundamentales que caracterizan a este problema ²².

El punto de arranque en el tratamiento de esta cuestión debe situarse en el concepto de patrimonio empresarial. Según reconoce el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, «*el concepto de patrimonio puede ser expresado como una diferencia aritmética que resulta de entre, por un lado, la valoración de los distintos bienes y derechos que integran el activo y, por otro lado, de los débitos y obligaciones frente a terceros que conforman el pasivo de la empresa*» ²³.

Después de esta aproximación al concepto de patrimonio, debemos centrarnos en el aspecto que realmente presenta las dificultades: ¿debe transmitirse todo?

2.1. Normativa.

El artículo 7.1.º a) de la LIVA preceptúa que la operación debe afectar a «*la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo...*». ¿Cuál es el alcance imputable a esta expresión legal? Ninguna norma jurídica lo aclara.

2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

La jurisprudencia ha reiterado que no es imprescindible la transmisión de todos los bienes y derechos afectos; es suficiente con que la operación comprenda aquellos elementos indispensables para la continuidad de la misma actividad económica que venía desarrollándose ²⁴.

²² Publicado en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 254 (mayo 2004).

²³ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 1998 (Fundamento de Derecho 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ015422). Con posterioridad, las Resoluciones del mismo Tribunal de fecha 29 de mayo de 1998 (Fundamento de Derecho 3.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010420) y 28 de enero de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 2000/731) consideran de manera coincidente que por patrimonio debe entenderse «el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión», lo cual tampoco aporta excesiva luz, al ser una definición tautológica.

²⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013158), Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2002 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ014062).

En cambio, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha evolucionado en su línea discursiva. En un primer momento, tomando como referencia la antigua LIVA, defendía que para la entrada en juego de la no sujeción era indispensable que se transmitiese la integridad del patrimonio afecto a todos los negocios titularidad del sujeto pasivo, aun cuando fueran actividades perfectamente diferenciables ²⁵. Con la entrada en vigor de la nueva LIVA cambia su discurso, matizando que no es un obstáculo para que se entienda que ha habido una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial el hecho de que el vendedor retenga la tesorería y determinadas cuentas a cobrar y a pagar ²⁶.

La DGT, por su parte, ha interpretado que debe transmitirse todo el activo y pasivo empresarial de todas las actividades realizadas por el sujeto transmitente ²⁷. Pero no se trata de una regla sin salvedades. La propia DGT ha admitido el hecho de que el transmitente retenga, a pesar de estar afectos, «el dinero en caja y bancos», sin que eso altere la posibilidad de aplicar la no sujeción ²⁸. De igual manera, ha establecido que la no sujeción «*resulta aplicable con independencia de que el adquirente se subrogue o no en las deudas que tenga contraídas la Sociedad consultante ("préstamos", "proveedores y acreedores")*» ²⁹. De aquí se extrae que la propia doctrina administrativa reconoce ciertas excepciones al hecho de que tengan que transmitirse todos y cada uno de los bienes y derechos que integren el patrimonio.

2.3. Doctrina científica.

¿Cuál es la postura de la doctrina científica? Los autores, de modo mayoritario, han interpretado literalmente el precepto de la LIVA, de tal modo que el objeto transmitido ha de ser la totalidad del patrimonio empresarial, sin excepciones, con todo su activo y pasivo, y no sólo de una parte ³⁰.

²⁵ La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de septiembre de 1995 niega la no sujeción al IVA en un caso de venta de una farmacia porque el transmitente era además propietario de un laboratorio que no fue objeto de transmisión, lo que implica que ésta no había tenido por objeto la totalidad del patrimonio (Considerandos 3.º y 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003812). En similar sentido se expresa la Resolución de 4 de octubre de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/1518).

²⁶ Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 1998 (Fundamento de Derecho 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ010420) y de 28 de enero de 2000 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 2000/731).

²⁷ Consulta número 0444, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186). Por su parte, la Consulta de 13 de septiembre de 1996 indica que, a pesar de haberse transmitido «prácticamente la totalidad del activo», es claro que «no se transmite la totalidad del patrimonio empresarial... lo cual excluye la aplicación del artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992» (CISS JC003034).

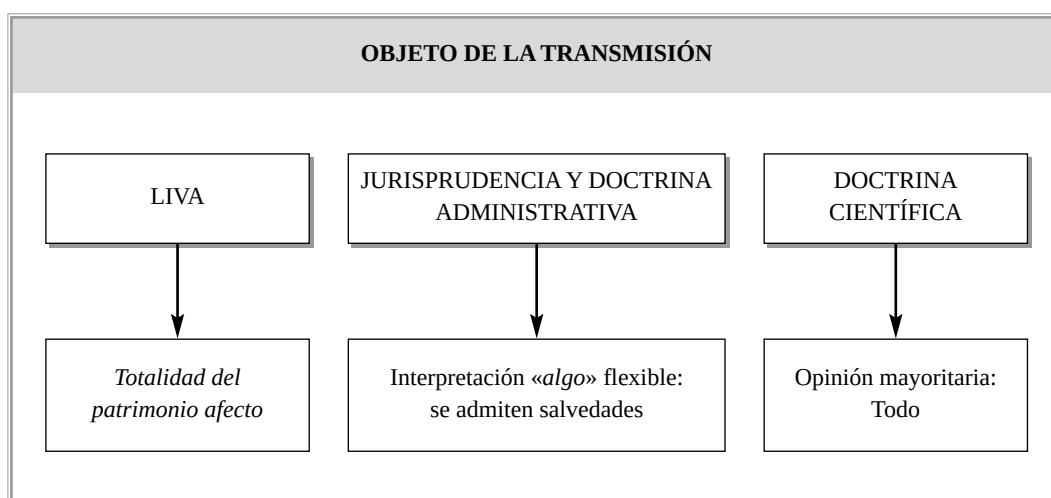
²⁸ Resolución vinculante de la DGT número 25/2003, de 12 de marzo (*Normacef Fiscal*, NFC017491). En idénticos términos se expresan las Consultas de 28 de mayo de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFC001484); número 0329-99, de 16 de marzo de 1999; número 0444-99, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186); número 0642-02, de 29 de abril de 2002; número 0490-03, de 4 de abril de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFC017572).

²⁹ Consulta número 0444-99, de 31 de marzo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFC009186).

³⁰ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor Añadido...», *op. cit.*, página 62; CENCERRADO MILLÁN, E., *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, Marcial Pons, Madrid, 1995, páginas 194-195; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: Supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 15; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...», *op. cit.*, página 336; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 88; RAMÍREZ GÓMEZ, S., *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1999, página 60; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 21, 2002, páginas 34-35.

De hecho, se manifiesta que quedarían sujetos al IVA los supuestos en que el transmitente realizase dos actividades y sólo transmitiese el patrimonio afecto a una de ellas ³¹. La operación tiene que englobar a todos los bienes, derechos, cargas, obligaciones y deudas afectas a cualquier negocio desarrollado por el sujeto pasivo.

Existen, no obstante, opiniones divergentes a las anteriores, destacando la defendida por ZURDO RUIZ-AYÚCAR, quien no comparte «*el criterio restrictivo de la diversidad de explotaciones o de negocios de que un mismo sujeto transmitente pueda ser titular, ni el hecho de que excluir el patrimonio "exterior" elimine también la condición de la totalidad*» ³².



2.4. Valoración final.

Compartimos plenamente las conclusiones expuestas por el Profesor LASARTE ÁLVAREZ en el estudio citado al comienzo de este epígrafe. La exégesis literal y aislada de la norma, del artículo 7.1.º a) de la LIVA, presenta algunos puntos oscuros. El artículo 12.1 de la nueva Ley General Tributaria remite de modo expreso a las pautas interpretativas del artículo 3.1 del Código Civil donde, además de la literalidad, se recogen otros criterios hermenéuticos; junto al «*sentido propio de sus palabras*», habrá que estar al contexto en que se insertan, a los antecedentes histórico-legislativos, a su finalidad, etc.

³¹ CABRERA FERNÁNDEZ, J.M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 47; CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP transmisión de empresa: en torno a la S.T.S. de 23 de junio de 2001», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 265, julio-septiembre 2002, página 653; MUNTANER PEDROSA, J., «Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», en *Carta Tributaria Monografías*, número 135, 1991, página 3.

³² ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1993, página 62.

Tomando como referencia el trabajo antedicho, encontramos tres razones fundamentales en aras a afirmar que no es necesario transmitir todo el patrimonio empresarial o profesional, todo el activo y todo el pasivo, para que pueda contemplarse este supuesto legal. Esos motivos son: 1. La normativa comunitaria; 2. La finalidad del supuesto; 3. La interpretación conjunta, y no inconexa, del mandato de la LIVA con otros preceptos tributarios, fundamentalmente con el artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, actual artículo 42.1.c) de la nueva Ley aprobada el 17 de diciembre de 2003.

1. Por cuanto hace a la normativa comunitaria, no puede perderse de vista, en ningún momento, que el origen de esta hipótesis específica se encuentra en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva, que otorga a los Estados miembros la opción de considerar que las transmisiones *«de una universalidad total o parcial de bienes, no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente»*. Se habla de universalidad de bienes, en ningún caso de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. Ambas expresiones no pueden ser equiparadas; la *«universalidad de bienes»* no debe ser entendida como la *«totalidad del patrimonio»* del transmitente afecto a esa actividad, porque en tal caso reduciríamos al absurdo este precepto comunitario en cuanto habla al mismo tiempo de *«universalidad parcial»*. Desde el plano de la normativa comunitaria, lo esencial es el mantenimiento de la empresa como unidad económica y no el dato fáctico de que se transmitan todos y cada uno de los elementos afectos al ejercicio de la actividad. Según la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, por universalidad debe entenderse *«la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica»*³³; no se exige, por lo tanto, la transmisión efectiva de todos los elementos integrantes del patrimonio empresarial o profesional.

2. Por su parte, una interpretación teleológica del mandato legislativo nos conduce a observar el motivo, la causa o razón que fundamenta esta medida especial. La finalidad del mandato legal no es otra que preservar la pervivencia o continuidad de las actividades empresariales, mediante la liberación de la carga fiscal derivada del IVA³⁴. Por esto, el énfasis no debe ponerse en si se transmite

³³ Número 27. En el número 40 vuelve sobre esta idea, considerando que la transmisión debe comprender «un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales, que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma».

³⁴ Según recoge la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, en el Asunto C-497/01 (*Normacef Fiscal*, NFJ015629), la «Comisión de las Comunidades Europeas señala... que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva tiene sólo una finalidad de simplificación administrativa y de protección de la tesorería de los sujetos pasivos» (número 24); más adelante, en el número 39, se recoge la opinión del propio Tribunal, que sostiene que esta disposición «está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario». El Tribunal Supremo, por su parte, justifica la ausencia de gravamen en la falta de valor añadido, lo que conlleva la ausencia del sustrato básico del hecho imponible. Entre otras, pueden consultarse las Sentencias de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497), 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088) y 22 de octubre de 2002 (Fundamento de Derecho 1.º, *Normacef Fiscal*, NFJ013178). Los argumentos esgrimidos por la doctrina son de lo más variado: el mantenimiento de la vida de la empresa (GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas. Comentarios a la nueva Ley*, Aranzadi, Pamplona, 1993, página 84; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., «Entrega de bienes», en la obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R., *El*

todo, sino en si se transmite *todo lo necesario* para entender que se continúa la actividad económica, independientemente de que algunos elementos aislados no imprescindibles para el desarrollo de la actividad queden en poder del transmitente. La Memoria del Proyecto de la antigua LIVA justificaba este supuesto por la necesidad de «evitar perturbaciones en las empresas transmitidas» y permitir su continuidad, ya que de otro modo tendrían que adelantar la cuota del IVA y financiarla hasta que pudieran recuperar tales cuotas por la vía de las deducciones y, en su caso de las devoluciones. En resumen, a través del criterio finalístico se llega a la conclusión de que el objeto a transmitir debe ser una unidad de explotación, una empresa o negocio en funcionamiento, en tales condiciones que sea posible la continuidad de la misma actividad por quien la adquiere.

3. Finalmente, hay que traer a colación el artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, que analiza qué sucede con los débitos pendientes cuando se produce una transmisión de la empresa. El mandato tributario declara la obligación de responder de quien suceda en la titularidad de la actividad, sin que sea un requisito, para considerar responsable de esas prestaciones pendientes al adquirente, el hecho de que éste haya recibido todos y cada uno de los elementos integrantes de la explotación económica; basta con que adquiera los elementos precisos para poder continuar con el negocio. Es palmario el artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación, dictado en desarrollo del precepto legal aludido:

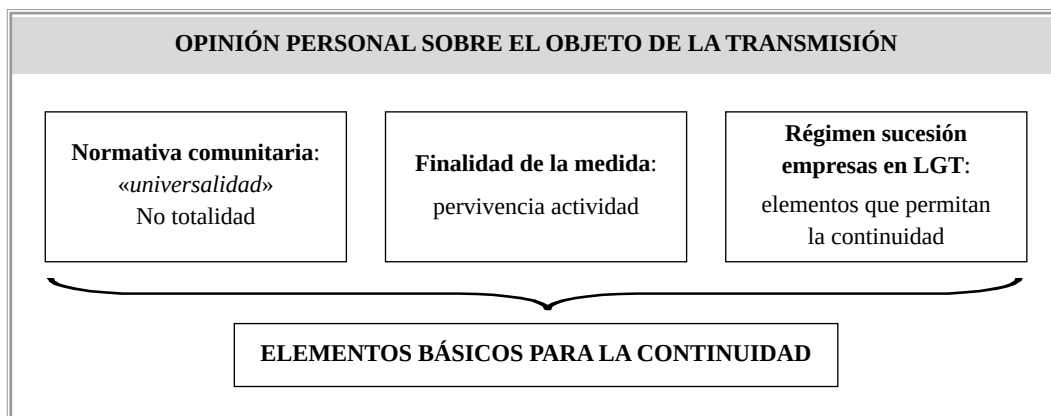
«Esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas, salvo que las adquisiciones aisladas... permitan la continuación de la explotación o actividad».

Luego, si para declarar sucesor en las deudas a un sujeto no es imprescindible probar que se ha ocasionado una transmisión en la totalidad del patrimonio empresarial, sino que es suficiente con que adquiera elementos puntuales de trascendencia notable, no juzgamos que deba interpretarse en ese sentido la condición de la LIVA. Si para reputar sucesor en las deudas no atendidas por el deudor originario no se requiere que el adquirente suceda en todo, tampoco para declarar la ausencia de gravamen en el IVA debería exigirse esa condición.

Sobre la base de los argumentos anteriores, más detalladamente tratados por el Profesor LASARTE ÁLVAREZ en el mencionado artículo, consideramos que el objeto de la transmisión, a efectos de apreciar el supuesto del artículo 7.1.º a) de la LIVA, debe ser la empresa como *universitas* de elementos patrimoniales que permitan la pervivencia del negocio, independientemente de que no alcance a la totalidad del patrimonio empresarial. Basta con la transmisión de los elementos básicos para continuar en el ejercicio del negocio, puesto que ahí se encuentra la condición indispensable para estimar el supuesto: que el adquirente continúe con las mismas actividades, para lo cual debe contar con los elementos necesarios a tal fin.

I.V.A. en España, Lex Nova, Valladolid, 1987, página 191; CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión en la empresa...», *op. cit.*, página 62; CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP...», *op. cit.*, página 654), la existencia de un proceso de reorganización en la explotación (ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., «Tratado sobre el IVA...», *op. cit.*, páginas 59-60), razones de mera oportunidad, para no perjudicar la tesorería de las empresas implicadas (VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial...», *op. cit.*, página 31).

Es más, es la propia mecánica del Impuesto la que obliga a considerar la inexistencia de un gravamen por el IVA cuando se transmita una explotación económica, al no generarse un valor añadido con la transacción; y ello a pesar de concurrir todos los condicionantes establecidos en el artículo 4 de la LIVA y de que la operación pudiera no comprender todos los bienes y derechos integrantes del patrimonio empresarial sino sólo los precisos.



VI. TERCER PROBLEMA: ¿CÓMO INTERPRETAR EL REQUISITO DE QUE LA OPERACIÓN SE REALICE «EN FAVOR DE UN SOLO ADQUIRENTE CUANDO ÉSTE CONTINÚE EL EJERCICIO DE LAS MISMAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES DEL TRANSMITENTE»?

Bajo esta expresión pueden identificarse tres temas diferentes: 1. Quién puede ser adquirente. 2. Qué se entiende por «un solo» adquirente. 3. Cuál es el contenido atribuible a la continuidad.

1. Los requisitos de quién puede ser adquirente y cómo interpretar la expresión «un solo adquirente».

Estos dos puntos no suscitan excesivas complejidades. El adquirente podrá ser una persona física, jurídica o ente del artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963³⁵ (actual art. 35.4 del nuevo texto recientemente aprobado y que entrará en vigor el 1 de julio).

³⁵ El artículo 84 de la LIVA contempla la posibilidad de que los entes sin personalidad puedan ser sujetos pasivos de este Impuesto. La doctrina se ha pronunciado en este sentido; entre otros, RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 61; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., «Tratado sobre el IVA...», *op. cit.*, página 62. También la DGT considera que no está sujeta al IVA la transmisión en bloque de todo el patrimonio de una sociedad constructora a una comunidad de bienes constituida por los tres únicos accionistas de aquella sociedad, que continuará en el ejercicio de la misma actividad de la sociedad transmitente; en cambio, sí quedará sujeta al IVA si parte se transmite a la comunidad de bienes y el resto a los distintos accionistas (Resolución no vinculante de 7 de octubre de 1987, expte. 858/87). Frente a esta posición se sitúa CENCERRADO MILLÁN, para quien se trata de una cuestión bastante discutible: «entendemos que no se verifican las condiciones exigidas por la Ley si el adquirente fuese una comunidad de bienes» («La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, página 196).

En cuanto al dato de que tenga que ser uno «solo», basta con acudir al diccionario de la Real Academia Española para interpretarlo como «*único en su especie*» o «*dicho de una persona: sin compañía*». La expresión «*en favor de un solo adquirente*» debe entenderse como en favor de un solo sujeto pasivo del IVA ³⁶. Las dudas se centran, por lo tanto, en el tercer tema.

2. El requisito de la continuidad en el ejercicio de las mismas actividades desarrolladas por el transmitente.

2.1. Normativa.

Para que la operación que venimos estudiando quede sin gravar por el IVA, el precepto legal exige el requisito de la continuidad en el ejercicio del mismo negocio empresarial o profesional del transmitente. Sin duda alguna esta obligación de la continuidad, junto a la exigencia de un único adquirente y el hecho de que el objeto transmitido sea el conjunto de bienes y derechos necesarios para desarrollar idéntica actividad, son las circunstancias más importantes para que esta transmisión resulte exonerada por este tributo.

Al hilo de este requisito hay que indicar que el precepto legal no fija un tiempo mínimo de duración para poder entender que la actividad tiene continuidad.

2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

Este requisito es fundamental como expresión de la finalidad del mandato; así lo defiende la propia Audiencia Nacional en su Sentencia de 11 de enero de 2002:

«... la clave nos la da la propia norma al señalar cuál es la finalidad de la transmisión, la continuidad con idéntica actividad a la que se venía realizando por la anterior titular del patrimonio...» ³⁷.

³⁶ CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 47; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: Supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 19; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto sobre Transmisiones...», *op. cit.*, página 337; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales...», *op. cit.*, páginas 35-36.

La condición de que haya un solo adquirente en los supuestos del apartado a) es criticada por ZURDO RUIZ-AYÚCAR, quien no comprende «por qué no pueden ser varios y en virtud de qué no se pueden segregar a diferentes sucesores» («Tratado sobre IVA...», *op. cit.*, página 60). Este mismo autor, junto a su hermano y GIMÉNEZ REYNA, puso un claro ejemplo ilustrativo, al afirmar que si un padre cede su negocio a sus hijos, ya no es aplicable la exoneración («Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero», *Impuestos*, tomo I, 1990, página 191).

³⁷ Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ014062.

Su importancia también ha sido apreciada por el Tribunal Supremo. En la Sentencia de 5 de julio de 1995 sostiene que, aunque lo transmitido sea la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo, como no se continúa en el ejercicio de la actividad, no es posible considerar la no sujeción al IVA ³⁸. Por su parte, en la Sentencia de 23 de abril de 1996, asevera que, como el objeto de la transmisión es la conclusión de la actividad que venía desarrollándose, en ningún caso es posible apreciar una no sujeción ³⁹. A la misma conclusión llegan el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ⁴⁰ y el Tribunal Económico-Administrativo Central ⁴¹.

Un indicio más de la trascendencia de este requisito para que no opere gravamen alguno lo constituye la doctrina mantenida por la DGT. Así, a título de ejemplo, baste recordar que en la Resolución no vinculante de 7 de abril de 1988 declaró como sujeta al impuesto la transmisión de una embarcación arrendada pues, aunque dicha embarcación constituye la totalidad del patrimonio empresarial del transmitente, el arrendatario iba a seguir utilizando por sí mismo la embarcación, en lugar de destinarla al arrendamiento.

Ahora bien, esta relevancia del condicionante puesta de manifiesto por la jurisprudencia y doctrina administrativa no se corresponde con una definición de qué debe entenderse por continuidad, ni de cuál debe ser el plazo mínimo de permanencia para considerar cumplido el requisito. Sólo la Resolución de la DGT de 7 de enero de 1988 entiende que el transmitente no continúa en el ejercicio de la misma actividad del adquirente cuando el escaso tiempo de dedicación a dicha actividad ponga de manifiesto que dicho adquirente no pretendía realmente continuar el ejercicio de la misma. La Administración, por lo tanto, ha respetado la opción del legislador y no ha entrado a pronunciarse sobre cuál deba considerarse tiempo mínimo de permanencia.

2.3. Doctrina científica.

FERNÁNDEZ SEVILLANO ha destacado el carácter esencial de la continuidad, de tal forma que sostiene que lo determinante no es tanto la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como el detalle de la persistencia de la misma actividad por el adquirente ⁴².

³⁸ Fundamento de Derecho 6.º, RJ 1995/5791. En idéntico sentido se expresa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 2 de febrero de 1991 (Fundamento de Derecho 6.º, recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1995, RJ 1995/2547) y las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1999 (Fundamento de Derecho 2.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007835) y 27 de febrero de 1998 (Fundamento de Derecho 2.º, JT 1998/568).

³⁹ Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ007670.

⁴⁰ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende que el beneficio de la no sujeción recogido en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva se refiere a las transmisiones «cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión» (Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, en el asunto C-497/01, número 44 y 46, *Normacef Fiscal*, NFJ015629).

⁴¹ Resolución de 5 de abril de 1995 (Considerando 3.º, JT 1995/711).

⁴² «Tributación de la transmisión...», *op. cit.*, página 899.

Con relación al plazo de mantenimiento de la explotación, y dado el silencio guardado por el artículo 7.1.º a) de la LIVA, se ha argumentado que el criterio de la continuidad debe seguir las reglas de la propia lógica ⁴³. Esta ausencia de un límite legal temporal mínimo es objeto de críticas por un sector de la doctrina, sobre la base de un razonamiento básico: esta indeterminación podría dar lugar a maniobras fraudulentas, cuando se llevase a cabo una cadena de compras y ventas de empresas, provocando la no sujeción al tributo de todas ellas; por este motivo, se propugna la introducción de un límite mínimo de permanencia ⁴⁴. Sin embargo, esa posición no es unánime; otros autores son conscientes de que una fórmula legal tan abierta generaría inseguridad jurídica para los empresarios, pues éstos albergarían dudas de si la Administración compartirá sus criterios en cuanto al requisito de la continuidad en la actividad por parte del adquirente; pero se muestran contrarios a la posibilidad de insertar ese límite ⁴⁵; en su opinión, las mencionadas incertidumbres siempre se podrán despejar recurriendo a la consulta tributaria prevista en el artículo 107 de la Ley General Tributaria ⁴⁶.

2.4. Valoración final.

Existe en este extremo una importante divergencia entre la normativa comunitaria y la LIVA. El mandato del artículo 5.8. de la Sexta Directiva habla de que «*el beneficiario continúe la personalidad del cedente*»; la Comisión de las Comunidades Europeas considera al respecto que «*una interpretación que exija que la actividad ejercida por éste (cesionario) sea exactamente la misma que la ejercida por el cedente sería muy restrictiva*» ⁴⁷; así pues, no parece necesario que la utilización del patrimonio transmitido deba ser idéntica; es más, el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha manifestado que la «*continuación no constituye un requisito para la aplicación de éste (art. 5.8) sino una mera consecuencia del hecho de considerar que no ha tenido lugar ninguna entrega de bienes*» ⁴⁸. Mientras, el artículo 7.1.º a) de la LIVA sí reclama de manera directa que el adquirente «*continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente*». De lo anterior se deduce que nuestra normativa interna es más restrictiva.

⁴³ CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 47; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto...», *op. cit.*, página 337.

⁴⁴ MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 89; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, página 46.

⁴⁵ CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, páginas 653-654; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: Supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 18; RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El Impuesto sobre...», *op. cit.*, página 61. La explicación más rotunda la dispensa VICTORIA SÁNCHEZ, quien no está seguro de que sea «una buena idea la de fijar un límite temporal mínimo en el Reglamento ni tampoco en la Ley. En definitiva, la formulación legal actual lo que hace es sentar un criterio rector claro: el de la necesaria continuidad en la actividad, el cual deberá concretarse en cada supuesto particular por los Tribunales, lo que permitirá a éstos tener en cuenta la naturaleza de la actividad desarrollada y las circunstancias concurrentes en cada caso. La fijación en la norma de un plazo concreto no haría más que limitar las posibilidades de apreciación del juez, siendo así que éste es el típico supuesto en que tal apreciación, referida al caso concreto, resulta esencial» («Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 38).

⁴⁶ VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 38.

⁴⁷ Opinión recogida en la Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, en el asunto C-497/01, número 28. En este mismo pronunciamiento, en el número 42, se advierte que la Sexta Directiva no contiene ningún requisito expreso relativo a «la utilización que el beneficiario debe hacer de la universalidad de bienes transmitida» (*Normacef Fiscal*, NFJ015629).

⁴⁸ Sentencia de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 2003, número 43 (*Normacef Fiscal*, NFJ015629).

La continuidad de la misma actividad ejercida por el transmitente es una obligación fundamental y expresa de nuestra normativa interna. La falta de gravamen no se establece con carácter general para las transmisiones globales del patrimonio empresarial, sino sólo para aquellas en que se opere una verdadera sucesión en la explotación y en las que, en definitiva, únicamente exista un cambio en la titularidad del negocio y no una mutación en la actividad.

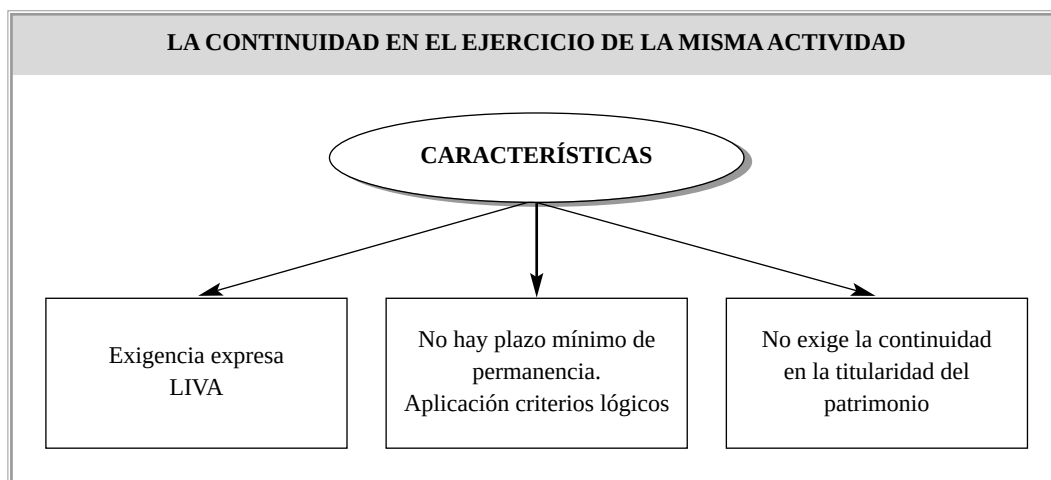
A la vista de lo anterior, parece razonable concebir que no se prosigue con la misma actividad cuando el escaso tiempo de dedicación a ella por parte del adquirente ponga de manifiesto que éste no pretendía realmente continuar su ejercicio. Deben aplicarse criterios razonables que, fundados en las circunstancias de cada caso, permitan acreditar la intención del adquirente de mantener la explotación durante un plazo lógico. Estamos ante una cuestión de hecho que debe apreciarse en cada caso; no puede señalarse un lapso temporal mínimo, puesto que la LIVA no lo prevé.

En directa relación con este tema hay que poner el siguiente mandato del artículo 7.1.º de la LIVA:

«Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en las letras a) y c) de este número, la referida transmisión quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley».

El legislador está instaurando otro requisito adicional para poder considerar la operación exonerada de gravamen: la continuidad en la titularidad del mismo patrimonio empresarial. En este sentido, según el tenor literal de la norma, se producirá una sujeción retroactiva de la operación si después de la transmisión global el adquirente desafecta ciertos bienes y derechos de la actividad; esta sujeción retroactiva no resulta de aplicación a las desafectaciones previas a la transmisión global realizadas por el propio transmitente, quien, por ejemplo, puede desafectar un bien que es innecesario para la continuidad de la misma actividad empresarial o profesional que llevaba a cabo sin que quede alterada la exoneración de gravamen.

No estamos de acuerdo con la exigencia de que los bienes no puedan desafectarse de las actividades que determinan el beneficio fiscal. Ya hemos dejado constancia de que el requisito esencial no incide sobre la continuidad del patrimonio, sino sobre la continuidad de la actividad; lo importante no es transmitir todo un patrimonio empresarial estático, sino el necesario para proseguir el ejercicio de la actividad. De lo contrario, bastaría con que no se verificase la continuidad en la titularidad del patrimonio para que la operación quedase gravada por este tributo. A pesar de que el legislador exige la continuidad tanto en la actividad como en la titularidad del mismo patrimonio, nuestra opinión es que sólo debe requerirse que la empresa como unidad dinámica permanezca, para lo cual no es indispensable el mantenimiento de todo el patrimonio empresarial transmitido. La Sexta Directiva, origen de esta regla legal, confirma que el adquirente «*continúa la personalidad del cedente*», para la cual en ningún caso se precisa que se continúe con la afectación de los mismos bienes y derechos recibidos.



VII. CUARTO PROBLEMA: ¿IMPLICA LA FALTA DE GRAVAMEN DE LA OPERACIÓN AL IVA UNA SUJECCIÓN A LA MODALIDAD TPO DEL ITPAJD?

Este cuarto problema presenta dos vertientes claramente diferenciadas. Por una parte, habrá que observar si la operación transaccional relativa a la totalidad del patrimonio empresarial o profesional está sujeta a TPO. Por otra, si queda sujeta a esta modalidad, no la operación en su conjunto, sino sólo la transmisión de inmuebles integrados entre ese patrimonio.

1. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el ITPO.

1.1. Normativa.

Como punto de arranque, a la hora de determinar si la exoneración de gravamen por el IVA conlleva una sujeción a la modalidad de TPO del ITPAJD, se ha de tomar en consideración el apartado 1 del artículo 33 de la Sexta Directiva:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias... las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro... de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de Impuesto sobre el Volumen de Negocios...».

La consecuencia inmediata, dado que la modalidad de TPO no puede considerarse en ningún caso como un Impuesto sobre el Volumen de Negocios, es la compatibilidad general entre el IVA y TPO, en base a la normativa comunitaria.

¿Qué establece nuestro Ordenamiento interno? El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD dispone:

*«No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido»*⁴⁹.

Se contemplan dos motivos de no sujeción a este tributo: 1. Que la operación sea realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad; 2. Que la operación constituya una entrega de bienes sujeta al IVA.

La primera cuestión se centra en dilucidar si las operaciones descritas son o no realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad. Dicho de otra forma, el debate se plantea en torno a si estamos ante el último acto empresarial del transmitente o ante un acto privado. La solución a esta incógnita aparece de forma nítida en el artículo 4.Dos de la LIVA:

«Se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: (...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto».

Pero es más, ya se ha expuesto con anterioridad que la transmisión que nos ocupa queda exonerada de gravamen por el IVA; en concreto, hemos defendido que estamos ante una operación sujeta aunque exenta. De aquí se deriva, según nuestro criterio, que también se cumple la segunda causa de no sujeción a TPO; hay una sujeción a IVA.

1.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

El Tribunal Supremo ha defendido que la no sujeción a IVA no determina sin más la sujeción a TPO⁵⁰. Sin embargo, con relación a la operación que nos incumbe, ha manifestado, de forma reiterada, que queda no sujeta a IVA aunque sí a TPO, al considerar que no estamos ante una operación efectuada en el ámbito de la actividad empresarial:

⁴⁹ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

⁵⁰ Fundamento de Derecho 1.º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013178).

«... la transmisión inter vivos en bloque del patrimonio empresarial es "ajena a la actividad empresarial del transmitente" (y, por ello, no sujeta al IVA)... En conclusión, pues, la transmisión en bloque del patrimonio global de una empresa a un solo adquirente, continuador de la actividad empresarial del transmitente, es una operación no sujeta a IVA, pero sí al ITP, modalidad "Transmisiones Onerosas"»⁵¹.

Resulta cuanto menos chocante que el Tribunal Supremo no haya tenido en cuenta al realizar estos pronunciamientos el artículo 4.Dos de la LIVA.

Pero la Administración ha defendido una postura radicalmente diferente. Según el Tribunal Económico-Administrativo Central, «se entenderán en todo caso realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial... las transmisiones... a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial de los sujetos pasivos»⁵². En consecuencia, «en el caso de... no sujeción (al IVA)... no procedería nunca el gravamen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto de transmisiones patrimoniales»⁵³.

1.3. Doctrina científica.

La doctrina científica ha advertido de manera mayoritaria que cuando un empresario o profesional transmite su patrimonio afecto está actuando en el ejercicio de su actividad⁵⁴. En atención a este dato, concluyen la no sujeción a TPO de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial⁵⁵. Aunque hay algún autor, como CALVO VÉRGEZ, para quien la operación «ha de quedar sujeta a TPO, ya que esa transmisión en bloque no puede insertarse dentro de la actividad habitual del empresario»⁵⁶, y ello a pesar de que el empresario transmitente actúe en el ejercicio de su actividad.

⁵¹ Fundamento de Derecho 3.º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013178). En igual sentido se pronuncian las Sentencias del propio Tribunal Supremo de 23 de abril de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ07670), 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003497), 23 de junio de 2001 (Fundamento de Derecho 3.º, RJ 2001/7088).

⁵² Resolución de 10 de febrero de 1994 (Considerando 3.º, JT 1994/357).

⁵³ Resolución de 22 de julio de 1993 (Considerando 4.º, *Normacef Fiscal*, NFJ003061).

⁵⁴ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 63; CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, página 650; CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión...», *op. cit.*, página 65; CENCERRADO MILLÁN, E., «La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, páginas 193-194; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 26; GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto...», *op. cit.*, página 335; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, páginas 45-46; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 94; MUNTANER PEDROSA, J., «Transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, página 6; RAMÍREZ GÓMEZ, S., «El Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 60; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 53; ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. y GIMÉNEZ REYNA, E., «Aplicación del IVA...», *op. cit.*, ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., «Tratado sobre el IVA...», *op. cit.*, página 190.

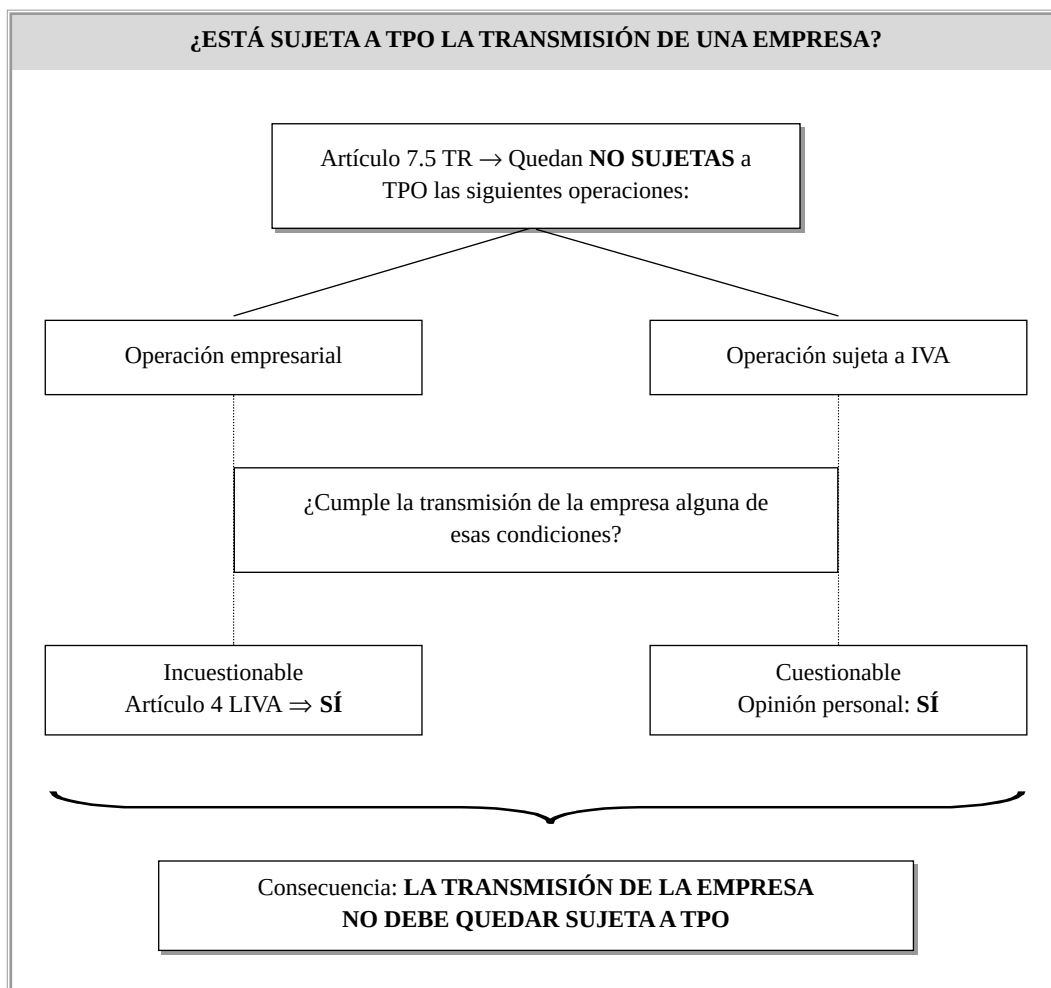
⁵⁵ BANACLOCHE PÉREZ, J., «Impuesto sobre el Valor...», *op. cit.*, página 63; CENCERRADO MILLÁN, E., «La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, página 200; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 26; FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA...», *op. cit.*, página 1163; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 94; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 53.

⁵⁶ «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, página 664.

1.4. Valoración final.

Poniendo en relación el mandato rotundo del artículo 4.Dos de la LIVA y el supuesto de no sujeción del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, se extrae la consecuencia inmediata de la imposibilidad de declarar sujetas a la modalidad de TPO las transmisiones que nos ocupan; las principales razones que nos abocan a esta conclusión son dos; por una parte, se trata de operaciones empresariales; por otra, existe una sujeción al IVA, a pesar de la falta de gravamen por razones técnicas de funcionamiento del tributo.

Hay, además, otro argumento que coadyuva a la solución defendida. Lo encontramos al final del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, donde el propio legislador, como a continuación se expondrá, sólo declara sujeta la transmisión de los inmuebles afectos; de ahí que la transmisión de la empresa, considerada como un todo, deba quedar no sujeta a TPO.



2. La transmisión de inmuebles en el ITPO.

2.1. Normativa.

El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD *in fine* preceptúa que:

«... quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

El origen de esta previsión hay que situarlo en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. Esta norma modificó la redacción originaria del artículo 7.5 del anterior Texto Refundido del Impuesto (Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre), introduciendo el párrafo transcrito, que se ha mantenido tras la aprobación del nuevo texto vigente.

El legislador está declarando sujetas a TPO las transmisiones de los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial.

2.2. Jurisprudencia y doctrina de la DGT.

El Tribunal Supremo se ha mantenido fiel al criterio establecido por el legislador, en cuanto a considerar que la transmisión de inmuebles debe quedar sujeta a la modalidad de TPO:

«Se trata de una asimilación no rigurosa de las exenciones a los supuestos de no sujeción, porque en ambos casos, pese a la notoria diferencia conceptual, no se produce efectivamente tributación alguna, lo cual ha llevado al legislador, a prescindir de tecnicismos y a adoptar una solución prosaica, consistente en sujetar, es decir, gravar, por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las entregas o arrendamientos de inmuebles, sujetos al IVA, pero exentos por diversas razones. Ahora bien, el caso que estamos juzgando es distinto, pues se trata de un transmisión no sujeta al IVA, por lo cual, todavía, con más razón, procede su tributación por Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales» ⁵⁷.

⁵⁷ Sentencia de 1 de octubre de 1996 (Fundamento de Derecho 5.º, RJ 1996/7250).

El Tribunal Económico-Administrativo Central comparte esta teoría:

«... si hay transmisión total, no procedería nunca el gravamen por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que sólo tiene lugar, en la transmisión de un negocio, respecto a las entregas de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido» ⁵⁸.

Y la DGT lo ha ratificado, afirmando que:

«... quedan sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas... las entregas de bienes inmuebles que estén incluidas en la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial cuando la transmisión no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido» ⁵⁹.

2.3. Doctrina científica.

A pesar de la literalidad de la norma, la doctrina parece seguir una línea común con respecto al tratamiento tributario de los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial o profesional; apartándose de la dicción legal, considera que la transmisión de los inmuebles no debe quedar sujeta a TPO ⁶⁰; el principal argumento para justificar esta toma de posición es desarrollado por MUNTANER PEDROSA, quien manifiesta que esta regulación *«trata de descomponer la referida operación en partes. Es decir, partiendo de la no sujeción de la globalidad, se entiende que una porción de la misma (la referente a inmuebles) queda bajo la esfera de actuación de un impuesto que afecta al tráfico privado, el ITP. Ello supondría tanto como entender que el transmitente actúa en calidad de empresario para todos los bienes y derechos de su industria, excepto para los inmuebles afectos al negocio, con respecto a las cuales actúa como particular. La dicotomía que esto supone no parece que pueda predicarse en una operación de estas características»* ⁶¹.

⁵⁸ Considerando 4.º de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de julio de 1993 (*Normacef Fiscal*, NFJ003061). Resolución Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 1994 (Considerando 6.º, JT 1994/357).

⁵⁹ Consulta número 0525-97, de 19 de marzo de 1997 y consulta n.º 1850-98, de 26 de noviembre de 1998.

⁶⁰ CARBAJO VASCO, D., «Transmisión y sucesión...», *op. cit.*, página 65; CHECA GONZÁLEZ, C., «IVA: supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 29; FALCÓN Y TELLA, R., «La compatibilidad del IVA...», *op. cit.*, página 1163; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., «La transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, páginas 44-45; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Los supuestos de no sujeción...», *op. cit.*, página 94; VICTORIA SÁNCHEZ, A., «Las transmisiones globales del patrimonio...», *op. cit.*, página 54.

⁶¹ MUNTANER PEDROSA, J., «Transmisión de la totalidad...», *op. cit.*, página 7. Esta misma explicación es, con posterioridad, seguida por CALVO VÉRGEZ, J., «Algunas precisiones sobre el IVA...», *op. cit.*, páginas 655-656.

No obstante, algún autor, basándose en la letra de la disposición, concluye la sujeción a esta modalidad impositiva ⁶².

2.4. Valoración final.

Compartimos el razonamiento de MUNTANER PEDROSA, en el sentido de que no se puede disgregar la unidad orgánica y en funcionamiento que debe ser objeto de la operación, la empresa; menos aún en aras a considerar de forma aislada e independiente a los inmuebles con respecto al resto de bienes y derechos, simplemente para someterlos a un tributo específico, dada la falta de gravamen de la operación considerada en su globalidad al IVA.

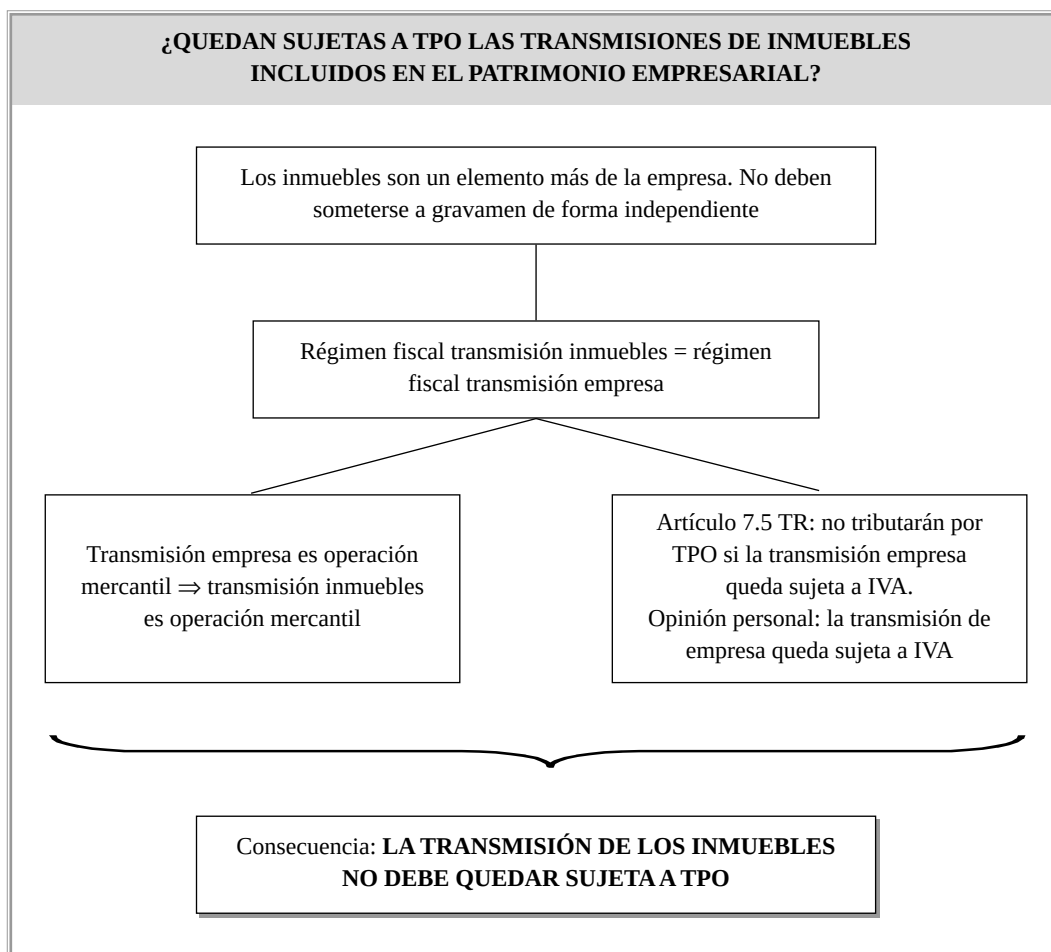
El hecho de que la transmisión de un negocio quede exonerado del impuesto que grava el tráfico mercantil no habilita al legislador para considerar de manera individual los bienes inmuebles; la transmisión efectivamente recae sobre un conjunto de bienes y derechos, pero éstos no pueden considerarse más que como parte de una unidad: la empresa. La transmisión de un inmueble incluido entre el patrimonio empresarial no debe aislarse de la realidad que conforma la empresa; es un elemento más de ésta. Si la enajenación de la empresa es una operación mercantil, la de un inmueble afecto a la actividad no puede dejar de considerarse también como tal; el transmitente no deja de ser un empresario; si lo es al transmitir la totalidad del negocio, también lo será al transmitir la fábrica, el establecimiento o cualquier otro bien inmueble afecto.

En otro orden de cosas, hay que destacar que el artículo 7.5 del Texto Refundido sólo declara sujetos a TPO los inmuebles pertenecientes al patrimonio empresarial; nada se dice de los incluidos en el patrimonio profesional. Es evidente la discriminación realizada por el legislador, que resulta, cuando menos, llamativa ⁶³.

Aunque por encima de todas las consideraciones anteriores debemos recalcar dos ideas básicas: 1. La transmisión de la empresa está sujeta pero exenta del IVA; 2. El artículo 7.5 del Texto Refundido declara que sólo están sujetos a TPO los inmuebles incluidos en la transmisión de un patrimonio que no quede sujeto a IVA. Poniendo en conexión ambos extremos se extrae la consecuencia de que los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial transmitido no quedarían sujetos a TPO, pues hay una sujeción a IVA de la operación.

⁶² CABRERA FERNÁNDEZ, J. M., «Guía del Impuesto...», *op. cit.*, página 48; CENCERRADO MILLÁN, E., «La tributación del patrimonio...», *op. cit.*, páginas 200-201.

⁶³ Este argumento ha sido puesto de relieve por GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., «Tratado del Impuesto...», *op. cit.*, página 338.



VIII. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones alcanzadas han sido expuestas al hilo de la exposición de cada uno de los problemas analizados. No obstante, podemos sintetizarlas en estos 6 puntos:

1. La transmisión de la globalidad del patrimonio empresarial es una operación sujeta pero exenta, por motivos técnicos, del IVA. No estimamos acertada la calificación legal como un caso de no sujeción.

.../...

.../...

2. El objeto de la transmisión debe ser la empresa entendida como una *universitas* de elementos patrimoniales que permitan la pervivencia del negocio, independientemente de que no alcance a la totalidad del patrimonio empresarial.
3. El adquirente está obligado a continuar con el desarrollo de la misma actividad que venía desplegando el transmitente.
4. A pesar de que la LIVA exige la continuidad en la titularidad de todos los bienes y derechos recibidos, so pena de declarar la existencia de gravamen con carácter retroactivo, en nuestra opinión este dato no debe interpretarse en sentido estricto. Consideramos que la desafectación de un bien innecesario para la continuidad en el desarrollo de la actividad no tiene que influir en la falta de gravamen por IVA.
5. La transmisión de la totalidad de la empresa es una operación realizada por un empresario en el ejercicio de su actividad. En consecuencia, no deberá quedar sujeta a la modalidad de TPO.
6. La transmisión de los inmuebles integrados en el patrimonio empresarial tampoco debe quedar sujeta a TPO.

Y a modo de valoración general del estudio podemos afirmar que el tratamiento tributario dispensado a la transmisión *inter vivos* de la empresa por la normativa vigente no nos parece el más acertado. Discrepamos con la calificación de la operación en la LIVA, con alguno de los requisitos exigidos para contemplar la falta de gravamen (la transmisión de la totalidad del patrimonio o la imposibilidad de desafectar bienes después de la operación) y con la posibilidad de declarar sujeta a TPO la transmisión de los inmuebles. En definitiva, con la transposición que nuestro ordenamiento interno ha llevado a cabo de la Sexta Directiva, ya que, junto a la existencia de contradicciones dentro de la propia normativa, no se ha respetado el espíritu de la norma comunitaria: la falta de gravamen se funda en la continuidad de la empresa.

TRIBUTACIÓN	LA AFECCIÓN DEL BIEN INMUEBLE COMO GARANTÍA REAL DEL IBI: ANÁLISIS JURÍDICO DE SU NATURALEZA, ALCANCE Y REALIZACIÓN	Núm. 40/2004
-------------	--	-----------------



AMANDA MARTÍN RODRÍGUEZ

*Licenciada en Derecho. Becaria Facultad de Derecho de la
Universidad de Granada*

Extracto:

El presente trabajo propone el estudio de la institución de la afección de bienes inmuebles al pago del IBI y la problemática del adquirente de bienes afectos, profundiza en el análisis de la naturaleza jurídica, alcance y ejecución de las garantías, así como la posición jurídico-tributaria del tercero adquirente, a la luz de las sucesivas reformas que se han operado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la nueva Ley General Tributaria, presentando las consecuencias que sobre su régimen jurídico despliega la transición al nuevo marco regulador.

Sumario:

1. Presentación.
2. Antecedentes y normativa aplicable.
3. La discutida naturaleza jurídica de la afección del bien inmueble al pago del IBI y la consiguiente posición jurídica del adquirente del bien afecto.
 - 3.1. A la luz de la ALGT.
 - 3.1.1. Posiciones minoritarias.
 - 3.1.2. La responsabilidad subsidiaria.
 - 3.1.3. El derecho real de afección o garantía real.
 - 3.2. A la luz de la NLGT.
 - 3.2.1. Responsabilidad subsidiaria.
 - 3.2.2. Características de la responsabilidad subsidiaria del adquirente.
 - 3.2.3. Configuración del adquirente como obligado tributario.
 - 3.2.4. Protección del tercero hipotecario.
4. El alcance de la garantía inmobiliaria.
 - 4.1. Artículo 78 LGT: hipoteca legal tácita.
 - 4.1.1. Elementos de la deuda.
 - 4.2. Artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL): afección y responsabilidad subsidiaria.
 - 4.2.1. Elementos de la deuda tributaria incluidos en la garantía.
 - 4.2.2. Operatividad de la garantía en el supuesto de transmisión de un derecho real gravado por el IBI.
5. El procedimiento de derivación de la acción tributaria.
6. La prescripción.
 - 6.1. ALGT.
 - 6.2. NLGT.
 - 6.2.1. Plazo y cómputo de la prescripción.
 - 6.2.2. Interrupción de los plazos de la prescripción.
7. Despedida.

Bibliografía.

1. PRESENTACIÓN

El aseguramiento del pago de deudas mediante mecanismos de garantía adicionales a la responsabilidad patrimonial universal del deudor constituye un recurso habitual, particularmente presente en el Ordenamiento Tributario, en el que son cada vez mayores los esfuerzos orientados a hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, articulándose instrumentos jurídicos de muy diversa naturaleza y eficacia.

El objetivo del presente trabajo es profundizar en el estudio de uno de estos instrumentos de garantía tributaria, consistente en la afectación del bien inmueble gravado por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) al pago de las deudas tributarias devengadas en dicho concepto impositivo.

El objeto del presente estudio reviste, a nuestro juicio, su principal interés científico en el análisis de naturaleza jurídica de dicha garantía, de la extensión, operatividad práctica y efectos frente a terceros de la misma, una fértil problemática ¹ a la que se han enfrentado las recientes modificaciones operadas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), así como por la nueva regulación introducida con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En efecto, la aproximación a la exégesis doctrinal y a la aplicación jurisprudencial de la afectación descrita, inicialmente consagrada en el artículo 73 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (en adelante, LGT) y ampliada posteriormente en el originario artículo 76 LRHL, lejos de mostrar una institución de perfiles claramente definidos, ofrece todo un abanico de fundamentos y consecuencias jurídicas diversas, cuyo único elemento común viene constituido por las normas invocadas como base de los razonamientos desarrollados.

Toda esta problemática ha dado un giro radical a través del nuevo régimen contenido en la nueva LGT, que entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2004, detrás del cual se pone de manifiesto la voluntad del legislador de solventar las deficiencias existentes, cuyos frutos, como podrá observarse, no han rebajado el nivel de complejidad e incluso contradictoriedad de la norma.

¹ Véase SÁNCHEZ VEIGA, Jesús A., «Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2002, en la que sintéticamente se exponen «las múltiples problemáticas aristas que esta controvertida figura plantea», y a las que seguidamente nos proponemos lijar y pulir.

Desde la perspectiva práctica, la relevancia del trabajo propuesto resulta manifiesta, no sólo por la importancia económica del bien que constituye la garantía, sino por la virtualidad que la misma puede representar para unos Entes Locales escasos de recursos, piénsese, por ejemplo, en las numerosas transmisiones de bienes inmuebles forzosas, en los supuestos de ejecución hipotecaria o subasta judicial, en la que la transmisión no se produce de común acuerdo y, probablemente, el impago de deudas se extienda también a las de carácter tributario.

2. ANTECEDENTES Y NORMATIVA APLICABLE

La ausencia del tratamiento jurídico uniforme anteriormente mencionado debe ser atribuida, sin duda, a la falta de una regulación coherente y técnicamente correcta. Iniciamos, pues, nuestro trabajo trayendo a colación las normas que históricamente han influido en su régimen jurídico, sobre cuya base podremos elaborar la construcción dogmática de los límites y características que identifican la afección inmobiliaria establecida en garantía de las deudas por IBI.

La referencia normativa comienza por la Sección 5.^a del Capítulo V del Título II de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dedicado a las Garantías del crédito tributario.

Dentro de dicha sección, el artículo 73 constituía la denominada «hipoteca legal tácita»², estableciendo una preferencia absoluta a favor de la Administración, para el cobro de los tributos que gravan periódicamente los bienes y derechos inscribibles, correspondientes al año natural en que se ejercita la acción de cobro y su inmediato anterior³. Por su parte, el artículo 74.1 preveía un derecho de afección de los bienes y derechos transmitidos al pago de los tributos que gravan dicha transmisión⁴.

² «En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público, o en sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las provincias y los municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.»

³ Dicha figura es una garantía tradicional de nuestro Ordenamiento. Así el artículo 1.923.1.º del Código Civil prevé que «con relación a determinados bienes inmuebles y derechos reales del deudor, gozan de preferencia, 1.º) Los créditos a favor del Estado, sobre los bienes de los contribuyentes, por importe de la última anualidad, vencida y no pagada, de los impuestos que graviten sobre ellos.»

Por su parte, la Ley Hipotecaria, dentro de la Subsección relativa a otras Hipotecas Legales, contempla en su artículo 194 que «El Estado, las Provincias o los Pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque hayan inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven a los bienes inmuebles.

A los efectos del párrafo anterior, se entenderá por anualidad vencida la constituida por los cuatro trimestres del ejercicio económico anterior al corriente, sea cualquiera la fecha y periodicidad de la obligación fiscal de pago. (...)».

⁴ «Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.»

No obstante, el artículo 41, en sede de la Sección 2.^a del Capítulo III del Título II, Responsables del Tributo, contemplaba un procedimiento de derivación de la acción tributaria al adquirente de bienes afectos, que exigía la notificación de un acto administrativo, pudiendo el adquirente impugnarlo, hacer frente al pago o dejar que prosiga la actuación ⁵.

Sobre la base de los citados preceptos, el Reglamento General de Recaudación de 1968 ⁶ desarrollaba el régimen jurídico de dicha afección ⁷, configurando al adquirente de bienes afectos ⁸ como un responsable subsidiario, al derivar la responsabilidad por el pago de la deuda pendiente, una vez agotado el procedimiento de recaudación frente al deudor principal.

En cuanto a la regulación de la hipoteca legal tácita, el Reglamento sólo añadió la concreción de las anualidades garantizadas, fijando el ejercicio de la acción administrativa de cobro en el momento en que se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario ⁹.

En el marco de esta regulación, la LRHL crea en 1988 el nuevo Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que viene a sustituir a la antigua Contribución Urbana, el cual reúne todos los requisitos de los tributos protegidos por la hipoteca legal tácita prevista en el artículo 73 LGT. Tratándose de un tributo que grava la titularidad y no la transmisión de bienes inmuebles o derechos reales sobre ellos, escapa del ámbito de la afección establecida en el artículo 74 LGT. No obstante, el artículo 76 LRHL constituye un derecho específico de afección del bien inmueble al pago de deudas pendientes, en los supuestos de transmisión de los derechos que grava dicho tributo ¹⁰.

⁵ «1. Los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejar que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación.

3. La derivación sólo alcanzará el límite previsto por la ley al señalar la afección.»

⁶ Aprobado por el Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre.

⁷ Así, el artículo 45.1 establecía que «Constituyen garantía de carácter real a favor de la Hacienda pública los casos de afección de bienes al pago de las deudas, que se establecen como supuestos de responsabilidad en el artículo 12 de este Reglamento.»

⁸ El artículo 8.d) disponía que «del pago de las deudas tributarias responden (...) los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de determinados tributos».

⁹ El artículo 37 tenía el siguiente tenor: «1. En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro, o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública, con arreglo a lo que disponen la Ley y Reglamento hipotecarios, tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas tributarias no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario».

¹⁰ «En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos a que se refieren los artículos 61 y 65 de esta Ley, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de las deudas tributarias y recargos pendientes por este impuesto, en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley General Tributaria.»

El nuevo Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) ¹¹ de 1990 introduce una nueva regulación, inspirada en principios, en ocasiones, opuestos a los de su antecesor. Dos son los preceptos clave que, en principio, debemos tener presente. En relación con la Hipoteca legal tácita, el artículo 35 modifica las anualidades garantizadas, trasladándose a las deudas del año en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes y derechos de que se trate ¹².

En cuanto al adquirente de bienes afectos, éste deja de ser un obligado al pago, desapareciendo de la enumeración y clasificación que de los mismos se realiza en el artículo 10 del RGR. La afectación de bienes se encuentra regulada exclusivamente en el Capítulo IV del Título I del Libro I, bajo la rúbrica «Garantías del pago», para la que se establece un procedimiento propio en el artículo 37 ¹³, que dista de coincidir con la establecida en el artículo 14 para los responsables subsidiarios.

Con efectos desde el 1 de enero de 2003, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, proporciona una nueva redacción a la norma reguladora de la garantía inmobiliaria, la cual se traslada al artículo 65 ¹⁴, limita el alcance de la afectación a la cuota tributaria e impone a los notarios una obligación de información de las deudas por IBI que penden sobre el inmueble cuya transmisión autorizan.

¹¹ Aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

¹² «1. En los recursos de derecho público que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un Registro Público o sus productos directos, ciertos o presuntos, la Hacienda Pública tendrá preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior.

2. A los efectos de lo dispuesto en el número anterior, se entiende que se ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate.

3. La garantía a que se refiere este artículo podrá hacerse constar en los Registros públicos mediante anotación preventiva de embargo, sin que la omisión de ésta modifique la preferencia establecida en el apartado 1.

4. Tanto el acreedor hipotecario como el tercero adquirente tienen derecho a exigir la segregación de cuotas de los bienes que les interesen, cuando se hallen englobadas en un solo recibo con otras del mismo contribuyente.»

¹³ «1. En los casos establecidos en las leyes, los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos y demás recursos de Derecho Público que graven las transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de bienes con buena fe y justo título o en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

2. Si la deuda no se paga en período voluntario ni en vía de apremio transcurrido el plazo establecido en el artículo 108 de este Reglamento se requerirá al poseedor del bien afecto para que pague la deuda, excluidos recargo de apremio, intereses y costas, en un plazo igual al establecido en el artículo 20, apartado 2 a) y b) de este Reglamento. Si no se paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas.»

¹⁴ «1. En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria en los términos previstos en el artículo 41 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán a los comparecientes sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite.
(...).»

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, NLGT), se aparta del régimen jurídico de su antecesora, proponiendo el siguiente novedoso esquema:

- a) En primer lugar crea y define el concepto de «obligado tributario», que sustituye al «obligado al pago» regulado en el artículo 10 del, por el momento único en vigor, RGR, al que dedica el Capítulo II del Título II. A este respecto, el artículo 35 define la categoría y desarrolla ciertas precisiones sobre cada una de las clases de obligados, de entre las cuales nos interesa destacar la diferencia esencial entre «obligados principales» y los «sujetos responsables»¹⁵.
- b) La Sección 3.^a del Capítulo es dedicada a los responsables, definiéndose en el artículo 41¹⁶ el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria, y remitiendo su exigencia al procedimiento administrativo específico establecido en los artículos 174 a 176 de la NLGT.

Los dos preceptos siguientes establecen, con carácter general, una serie de responsables solidarios y subsidiarios, recogiendo la herencia de la antigua regulación y añadiendo nuevos presupuestos de hecho que desencadenan esta responsabilidad.

Entre los nuevos responsables subsidiarios¹⁷ hemos de contar, en adelante, con los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de la NLGT.

¹⁵ «Artículo 35. **Obligados tributarios.**

1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

2. Entre otros, son obligados tributarios:

a) Los contribuyentes.

b) Los sustitutos del contribuyente.

(...)

5. Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta Ley.»

¹⁶ «Artículo 41. **Responsabilidad tributaria.**

1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley.

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.

3. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.

4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan.

5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley.

La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.

6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil».

¹⁷ «Artículo 42.1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley».

- c) El artículo 79 nos reconduce a la Sección reguladora de las «Garantías de la Deuda Tributaria», de la cual hemos de destacar el mantenimiento, con alguna leve modificación, de la hipoteca legal tácita ¹⁸, así como de la afección de bienes ¹⁹, que sí ha visto notablemente alterado su régimen general, como seguidamente podremos comprobar.

El artículo 15 Segundo Dos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas, fiscales, administrativas y del orden social, vuelve a redactar el artículo 65 de la LRHL ²⁰, para acomodar la afección del bien inmueble al nuevo régimen de responsabilidad subsidiaria y refinar los detalles de la obligación de información impuesta a los notarios en el año anterior. Por último, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, lo traslada al artículo 64, que recoge la siguiente redacción «definitiva»:

«Artículo 64. Afección real en la transmisión y responsabilidad solidaria en la cotitularidad.

1. En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régi-

¹⁸ «Artículo 78. **Hipoteca legal tácita.**

En los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público o sus productos directos, ciertos o presuntos, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas devengadas y no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior.»

¹⁹ «Artículo 79. **Afección de bienes.**

1. Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga.

2. Los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.»

²⁰ Artículo 65.1. «En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria, en régimen de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al párrafo tercero del artículo 54 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 16 de la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario. 2. Responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso.»

men de responsabilidad subsidiaria, en los términos previstos en la Ley General Tributaria. A estos efectos, los notarios solicitarán información y advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al apartado 2 del artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y otras normas tributarias.

2. Responden solidariamente de la cuota de este impuesto, y en proporción a sus respectivas participaciones, los copartícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si figuran inscritos como tales en el Catastro Inmobiliario. De no figurar inscritos, la responsabilidad se exigirá por partes iguales en todo caso.»

Éste es, *grosso modo*, el marco normativo de referencia del presente estudio, que hemos intentado exponer con claridad y precisión, si bien ello no resulta fácil debido a la sucesión de normas que han entrado y entrarán en juego ²¹.

3. LA DISCUTIDA NATURALEZA JURÍDICA DE LA AFECCIÓN DEL BIEN INMUEBLE AL PAGO DEL IBI Y LA CONSECUENTE POSICIÓN JURÍDICA DEL ADQUIRENTE DEL BIEN AFECTO

La cuestión de la naturaleza jurídica de la afección objeto de estudio representa el aspecto central del presente trabajo, en la medida en que ésta es la que determina el régimen jurídico e ilumina la interpretación de las normas que rigen la institución, no siempre claras y precisas, como a continuación se verá.

3.1. A la luz de la ALGT.

A pesar de su inminente derogación, el estudio de la ALGT resulta imprescindible en tanto que referente inmediato de la nueva regulación, la cual no es sino el fruto con el que el legislador ha intentado resolver la fértil problemática que genera la afección del inmueble y la ejecución de la misma.

²¹ Nos falta aún la ilustración reglamentaria del nuevo régimen, la cual no debiera demorarse más allá del 1 de julio de 2004, si bien el cambio de Ejecutivo puede modificar el proyecto del saliente, sin que sea posible anticipar la orientación de éste ni la premura con que será aprobado.

La primera fuente de problemas es, precisamente, la determinación de su naturaleza jurídica, sobre la cual no ha existido acuerdo entre la doctrina ni en los tribunales. Abordamos la cuestión sondeando las distintas posiciones mantenidas, para poder proponer nuestra propia calificación.

En este sentido, la doctrina podría ser agrupada en tres grandes sectores:

3.1.1. Posiciones minoritarias.

3.1.1.1. La obligación *propter rem*.

De una parte podemos encontrar autores que conciben la afección de bienes como una relación obligacional de carácter objetivo, de las denominadas *propter rem* u *ob rem*.

En palabras de CORRAL GUERRERO ²², la afección constituye una situación jurídica compleja compuesta por un derecho real de afección conexo con una obligación *propter rem* a cargo del adquirente de bienes afectos, distinta de la obligación tributaria principal, pero accesoria a ella y con un mismo contenido de la prestación. De esta forma, cuando se cumple voluntariamente dicha obligación *propter rem*, se hace efectivo el derecho real de afección.

Estas posiciones han sido acertadamente criticadas por cuanto el adquirente no adquiere responsabilidad personal alguna –*ultra vires*–, ni siquiera por razón de su titularidad sobre el bien gravado, sino que únicamente ha de soportar y tolerar un derecho real de garantía ²³. Además, dicha naturaleza jurídica no se compadece con las notas características de la afección, derecho real de garantía, cuales son la rehipotecatoriedad y eficacia *erga omnes* ²⁴.

²² Véase CORRAL GUERRERO, Luis, «La afección tributaria de bienes», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de León*, núm. 2, 1972; asimismo, BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix, *Responsabilidad tributaria; afectación; transmisión de bienes inmuebles*, IEF, 1982, quien invocaba la Sentencia de la Audiencia Territorial de Granada de 22 de junio de 1982, para afirmar que « (...) Por el contrario, el adquirente de bienes afectados –llamado por la doctrina científica "tercero fiscal"– surge con una responsabilidad objetiva a virtud de una obligación *propter rem*, que genera un crédito garantizado, a modo de derecho real, sobre la cosa».

²³ DAMAS ALONSO, A.J., «Afección de bienes y derechos», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, IEF, 1991.

²⁴ RODRÍGUEZ BEREJO, *op. cit.*

En palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 19 de noviembre de 1993 «(...) y por otro lado, los artículos 41 y 74 de la misma Ley, lejos de contener una hipótesis de transmisión de la obligación o de configurar ésta como *propter rem*, establecen meramente un derecho real de afección, erigido sobre el bien que se transmite, en garantía del tributo que grava dicha transmisión, de modo que, si el adquirente lo transmite nuevamente, quedará liberado del tributo, que recaerá sobre el nuevo titular, en cuanto obligado a soportar la persecución del bien, pero en todo caso, sin que desaparezca la obligación personal, con todo su patrimonio, de los sujetos pasivos que, como contribuyente y sustituto, devengaron el tributo.(...)»

Esta tesis ha sido recientemente rescatada por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS²⁵, quien distingue netamente el supuesto de afección del artículo 74 LGT del consagrado en el entonces artículo 76 LRHL.

Según este autor, el adquirente del bien afecto asume una obligación *propter rem* –el pago del IBI pendiente al momento de la transmisión del bien, por el mero hecho de ser titular del bien afecto–; dicha obligación viene caracterizada por un aspecto real, representado por el derecho de persecución de que es titular la Hacienda –que nace *ope legis*, sin necesidad de inscripción registral– y un aspecto obligacional o personal, que se pone de manifiesto en la necesidad de derivación de la acción tributaria sobre el adquirente del bien, así como la posibilidad de enervar dicha obligación mediante la transmisión del bien afecto²⁶.

Dicho loable intento de ofrecer una perspectiva alternativa a las tesis tradicionales –derecho real de garantía o responsabilidad– mediante el recurso a una institución obligacional civil, ajena al Derecho Tributario, no resulta acertado por cuanto que, como tal categoría obligacional privatista, se rige por principios que determinan un régimen jurídico que no se corresponde con el establecido para la afección de bienes inmuebles al pago de deudas tributarias, y en concreto al IBI.

En efecto, la obligación *propter rem* se conceptúa²⁷ como aquella obligación que genera a cargo del obligado un auténtico deber de prestación, si bien el sujeto pasivo se individualiza por su posición jurídica de titular de un derecho real sobre una cosa. Quien ostenta en cada momento esa posición es el obligado a ejecutar la prestación.

²⁵ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «La afección de inmuebles al pago del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *Tribuna Fiscal*, núm. 135/2002, para quien «el art. 76 LRHL, por su parte, no contempla al adquirente de los bienes como deudor sino como tercero respecto de la relación tributaria, pero afectado por un derecho de persecución de la Hacienda Pública acreedora sobre un inmueble cualquiera que sea su titular o tenedor en virtud de un derecho real de goce, de modo que la responsabilidad de éste por la deuda es determinada mediatamente por la titularidad o tenencia del bien y se traslada con él. Se establece pues una afección real del inmueble en que la obligación de pago del IBI opera ob rem o propter rem –es decir, se asume por quien es titular del bien con independencia de que sea o no sujeto pasivo del impuesto– y tiene por lo tanto el carácter híbrido o mixto que suele asignarse a este tipo de obligaciones, también denominadas "ambulatorias", pues unen elementos propios del derecho real, sin llegar a constituirlo, a elementos obligacionales.»

²⁶ «(...) Pero no asimila la afección real al caso del responsable del tributo como evidencia el hecho de que aquel adquirente, sin perjuicio de su derecho a impugnar la liquidación practicada o la procedencia de la derivación, pueda hacer el pago o "dejar que prosiga la actuación" –actuación determinada por la acción de cobro proyectada sobre el inmueble–: esta posibilidad de desapoderamiento del bien características de las obligaciones ob rem o propter rem propias de las afecciones reales, pues supone que el titular o tenedor del inmueble puede exonerarse de responsabilidad por la deuda renunciando a éste –al que como se ha dicho se vincula dicha deuda– o transmitiéndolo.» (ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*).

²⁷ Aceptando la existencia y utilidad de este concepto, lo que tampoco es pacífico entre la doctrina civil. Así, ALBALADEJO, Manuel, *Derecho Civil, III, Vol. I: Parte general y derecho de propiedad*, Bosch, Barcelona, 1991, pág. 22 y 23, a propósito de situaciones en que existe conjuntamente poder directo de alguien sobre una cosa y obligación a cargo de alguno, afirma que «(...) conviene señalar que prácticamente carece de alcance estimar que las prestaciones debidas al titular del derecho real no son contenido de éste, sino obligaciones debidas propter rem, por causa de la cosa, por el dueño o poseedor de la cosa gravada con aquél. (...) Pues la catalogación en un grupo u otro importaría, si por tratarse de contenido de derecho real se aplicasen normas de éstos, o por tratarse de obligación se aplicasen las de ésta, como por

Como consecuencia de esa individualización del obligado, el régimen de transmisión o extinción de la obligación coincide con la transmisión o extinción de la situación jurídica que sirve para designar al obligado, siendo una causa de liberación del deudor la renuncia o abandono de su titularidad real.

Ahora bien, como la propia doctrina civilística ²⁸ afirma, hay que distinguir entre la obligación *propter rem* en abstracto y una determinada y concreta obligación de esta naturaleza. Efectivamente, si se transmite el bien que designa al obligado se transmite también la obligación –por ejemplo, el comunero que transmite su copropiedad transmite la obligación de contribuir a los gastos de conservación de la cosa común–; sin embargo, si antes de la transmisión ya se ha devengado la deuda, ya ha nacido la obligación, el deudor no puede liberarse de su obligación más que con el consentimiento del acreedor, es decir, la obligación ha de transmitirse con sujeción a la doctrina general de la transmisión de las obligaciones, pues, por su propia voluntad, el deudor no puede cambiar la persona del obligado, el cumplimiento de la obligación no puede quedar al arbitrio del obligado.

De acuerdo con lo expuesto, podemos concluir que dicho régimen jurídico no se compadece con el régimen de la obligación tributaria, en la medida en que:

- a) El sujeto pasivo del IBI no deja de ser sujeto pasivo de dicho impuesto, devengado en un concreto ejercicio, por la transmisión del bien inmueble.
- b) El adquirente del bien no puede asumir una obligación *propter rem* –las deudas por IBI devengadas y pendientes de pago– por la mera titularidad jurídica de dicho bien, porque, en este caso, dicha obligación se regiría por el régimen general de la transmisión de obligaciones, lo cual exige el consentimiento expreso del acreedor –Hacienda– y del adquirente.
- c) El hecho de que el adquirente de un bien afecto quede desvinculado de la deuda cuyo pago está garantizado por la afección si transmite su titularidad, no puede ser equiparado ni explicado desde la perspectiva de la liberación del deudor por el abandono de la cosa, sencillamente, porque abandono o renuncia no es, ni vulgar ni jurídicamente, sinónimo de transmisión. Sobre esta base, hay que destacar que las obligaciones *propter rem*, una vez nacidas y vencidas –exi-

ejemplo, tiempo de duración de las acciones, que sería distinto en un caso y en otro. Mas, por esa causa no tiene lugar tal diferencia de regulación, ya que puede entenderse también que, aun siendo obligación, recibiría en ciertos puntos las reglas de los derechos reales, por razón de su conexión con uno de éstos.

Aparte de los casos anteriores hay otros en los que alguien tiene o adquiere una obligación hacia otro (derecho de crédito para éste); pero aquél no lo es determinada persona en cuanto tal, sino quien, por ejemplo, sea propietario de cierta cosa (es decir, en cuanto tiene el derecho real de propiedad de ésta, o sea su poseedor) o quien lo fuese cuando, además, aconteció el hecho. (...) Pero ello de tal forma que la referencia al titular del derecho real sirve sólo para individualizar al deudor de la obligación.

Entonces no existe situación análoga a alguna de las antes vistas en que derecho real y obligación aparecían de alguna forma ligados, sino que hay simplemente un caso en el que, siendo entre sí absolutamente independientes y sustancialmente desligados, sin embargo, el deudor en la obligación viene fijado por el hecho de ostentar el carácter de titular del derecho real. Lo mismo que en otra obligación el deudor podría haber sido fijado a través de otro dato diferente de tener aquella titularidad. Y ya se comprende que en semejante hipótesis, entre derecho real y obligación no hay enlace alguno que aquí importe.»

²⁸ Díez-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, *Sistema de Derecho Civil*, Vol. III, *Derecho de cosas y Derecho Inmobiliario Registral*, Tecnos, 5.ª Ed.

gibles—, o bien se transmiten por el régimen general, con el consentimiento del acreedor y del adquirente, lo que no se produce en el caso de la transmisión de bienes afectos, o bien el deudor queda liberado si renuncia o abandona la cosa, requisito que no se exige al adquirente para quedar «liberado» de la deuda cuya acción de cobro le puede ser derivada, al cual le basta la transmisión del bien para devenir tercero completamente ajeno a dicha deuda.

- d) Por último, consideramos oportuno recordar que no debe confundirse el concepto de carga real ²⁹, la cual goza de acción real sobre la finca gravada en caso de incumplimiento del deber de pago (por ejemplo, art. 1.613 del CC), con las obligaciones *propter rem*, en las que no existe afección alguna sino sometimiento del deudor a la responsabilidad genérica del artículo 1.911, es decir, respondiendo con su propio patrimonio por aquellas deudas nacidas y vencidas durante el tiempo en el que ha sido titular del bien generador de la obligación.

3.1.1.2. La sucesión o la transmisión *inter vivos* de la deuda tributaria.

Un sector minoritario ³⁰ ha intentado encontrar en la afección de bienes un supuesto más de sucesión en la deuda tributaria o transmisión de la deuda *inter vivos*, basándose en el hecho de que la obligación tributaria, permaneciendo objetivamente inmutada, es cumplida por un nuevo sujeto, el adquirente, quien por su relación con el bien se convierte en sujeto pasivo sucesor en la obligación tributaria del precedente titular.

Esta tesis también ha sido descartada mayoritariamente por cuanto que no se cumplen ninguno de los requisitos para que pueda existir una sucesión en sentido técnico:

- a) Cambio de sujeto pasivo de la obligación tributaria, con la consiguiente exclusión o liberación de su condición de sujeto pasivo del anterior titular de la deuda tributaria, que permanece objetivamente inmutado ³¹.
- b) El transmitente no desaparece al tiempo que el adquirente del bien no libera al transmitente y asume la deuda dentro de los límites de la afección, no respondiendo con todo su patrimonio, como sucede en el caso de los sucesores en la deuda ³².

El adquirente, pues, no desplaza de la relación jurídico-tributaria al obligado principal, que conserva su posición, lo que justifica la acción de repetición que aquél ostenta frente a éste si satisface la deuda o si sufre la ejecución de la garantía ³³.

²⁹ Según Díez PICAZO, *op. cit.*, pág. 51, «se entiende por carga real un gravamen que pesa objetivamente sobre un fundo, por el que cualquier propietario del mismo está obligado a realizar prestaciones positivas a favor del dueño de otro fundo o de una persona determinada».

³⁰ Véase GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993; PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1986.

³¹ RODRÍGUEZ BEREJO, «Las garantías del crédito tributario», *op. cit.*

³² DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *op. cit.*

³³ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», *op. cit.*

3.1.2. La responsabilidad subsidiaria.

Un primer sector de la doctrina ³⁴ defiende que la LGT configura a los adquirentes de bienes afectos al pago de deudas tributarias que les son ajenas –esto es, a los supuestos de los arts. 73 y 74 de la ALGT– y por ende aplicable a la garantía del antiguo artículo 76 de la LRHL, como un auténtico supuesto de responsabilidad, en la medida en que el artículo 41 LGT se inserta sistemáticamente dentro de la regulación de la figura del responsable, exigiéndose un acto de derivación notificado reglamentariamente.

Dicha concepción se hallaba fuertemente reforzada por el régimen jurídico establecido en el RGR de 1968, según el cual el adquirente de los bienes afectos se configuraba como un obligado tributario más, y la ejecución de dicha garantía se realizaba mediante un procedimiento de derivación de responsabilidad, equiparable al procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria ³⁵.

Igualmente ha sido la que un mayor apoyo jurisprudencial ³⁶ ha recibido, si bien técnicamente resulta más que discutible.

³⁴ En este sector podemos citar a AMORÓS RICA, Narciso, «Responsabilidades tributarias», *RDFHP*, núm. 86, 1970; BAS Y RIVAS, Federico, «La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de derechos reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957; MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín, «Responsables Tributarios en el I.B.I., Plusvalía y Precios Públicos», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 91, 1990, el cual llega a concluir incluso que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad solidaria, afirmando «... Con la nueva entrada en vigor del mencionado artículo 76 LHL y el artículo 78 LGT, encontramos que si el transmitente tiene débitos anteriores a la fecha de compra responderá el adquirente solidariamente por los mismos si no hace cambio de titularidad.»; CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 1997.

Entre los pronunciamientos más recientes podemos mencionar a GUERRA REGUERA, Manuel, *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997; MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso, *El impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1993; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», *RIF*, núm. 11, 1995. MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 26, en una labor de caracterización de la obligación del responsable afirma que «La obligación del responsable es una obligación accesorio. Es posible en nuestro Derecho que personas, originariamente extrañas a la relación crediticia, accedan a ella como garantes de su cumplimiento. Tal es el caso de las garantías personales como la fianza o reales como la hipoteca, la prenda o la anticresis. Incluso como consecuencia de actos u omisiones que conllevan el incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la prestación, por negligencia, culpa o dolo. Estas situaciones constituyen una responsabilidad añadida o accesorio, que no puede ser confundida con la correspondiente al deudor, con independencia de que pueda configurarse en el mismo plano de exigibilidad de aquél o en un plano de subsidiariedad, comprendiendo universalmente los bienes del responsable o alguno de ellos, y en todo o en parte abriendo la posibilidad del resarcimiento de lo pagado.

En estos términos es reconducible la situación de los llamados "responsables tributarios", si bien con las peculiaridades impuestas por la naturaleza legal de la obligación que contraen y dentro de las especiales garantías que rodean al crédito tributario.

Estas garantías pueden considerarse personales aunque, en algunos casos, al referirse a determinados bienes, mantienen una orientación real, que ha servido de soporte al hecho imponible, como sucede con los bienes sujetos a impuestos que gravan su transmisión, con la posibilidad de asumir la obligación del pago a través de dichos bienes. (...)»

³⁵ Véase nota núm. 8. Como podremos comprobar, ésta parece ser la opción elegida por el nuevo legislador.

³⁶ Encabezando esta corriente se encuentra el Tribunal Supremo –SS de 1 de febrero de 1995, 12 de julio de 1996, 14 de noviembre de 1996, 12 de marzo de 1997–.

En el último párrafo del F.J. 4.º de la sentencia de 20 de noviembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ 010784) queda claramente sintetizado el razonamiento sobre el que se fundamenta dicha tesis: «Todo lo expuesto viene confirmado por el dato técnico-jurídico de que, aun cuando doctrinalmente ha habido tendencias interpretativas contrapuestas (que han llegado

La tesis de la responsabilidad subsidiaria o, cuando menos, análoga a ésta, que ha sido sostenida preferentemente por la jurisprudencia, puede explicarse en atención al tratamiento más favorable y garantista que para ese tercero adquirente proporciona, en la medida en que dicha responsabilidad sólo podrá extenderse a la deuda tributaria inicial –cuota y recargos sobre bases, con exclusión de recargos de apremio y por ingreso extemporáneo, intereses de demora o costas–, y sólo podrá ser exigida una vez agotado el procedimiento de recaudación frente al deudor principal, con resultado fallido.

A dicha corriente se le objeta que en los supuestos de responsabilidad tributaria se responde personalmente o *ultra vires*, esto es, con todo el patrimonio, presente y futuro, del eventual responsable. No así en los supuestos de afección, en los que el adquirente del bien sólo queda sujeto, como cualquier otro deudor hipotecario, a la eventual ejecución del bien de su titularidad gravado por la afección, por tanto, responde únicamente *intra vires*, con el importe o valor de dicho bien, cualquiera que sea el importe de la deuda tributaria ³⁷.

3.1.3. El derecho real de afección o garantía real.

3.1.3.1. Primera aproximación doctrinal.

La doctrina, sin duda, mayoritaria ³⁸ se agrupa en torno a la concepción de la afección del bien inmueble como un derecho real de garantía, esto es, como una garantía de carácter real de la cual ha investido la Ley a determinados créditos tributarios –a nuestros efectos, los devengados por el concepto de IBI–, la cual debe ser adicionada al resto de las garantías establecidas con carácter general en la Ley General Tributaria.

a afirmar que el tercero poseedor del bien afectado no adquiere la posición de responsable tributario, en cuanto sólo ha de soportar la persecutoriedad de la cosa, sin involucrar todo su patrimonio –como le ocurre a aquél–, la jurisprudencia de esta Sección y Sala, a partir, especialmente, de la sentencia de 1 de febrero de 1995 (Normacef Fiscal, NFJ 004305), ha considerado que la responsabilidad por la adquisición de bienes afectados por Ley al pago de las deudas tributarias es subsidiaria (aunque se diferencia del régimen general de este tipo de responsabilidad por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario –el adquirente del bien– sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por la Ley al pago del tributo y sólo con ellos), pues, como se declara en la sentencia mencionada, la precisa denominación del conjunto de facultades que en favor de la Hacienda proceden del artículo 41 de la LGT, sea una hipoteca legal, bajo cuya rúbrica se encuadra el artículo 194 de la Ley Hipotecaria o una hipoteca legal tácita, como expresamente lo califica el artículo 37 del RGR de 1990, vigente en la fecha a que se refieren los actos debatidos en el proceso, o una afección real de los bienes a unas obligaciones preexistentes a su transmisión, como sostiene la tesis mayoritaria, resulta intrascendente en la práctica, ya que lo esencial es que, para que la Hacienda pueda hacer efectivo su derecho al cobro sobre los bienes afectos, es preciso que haya agotado sin éxito la acción recaudatoria contra los sujetos pasivos, sean sustitutos o contribuyentes, declarándolos fallidos, con la consecuente derivación tributaria de la responsabilidad, y obvio es, en el presente asunto, que ni los transmitentes de las fincas y contribuyentes del Impuesto han sido declarados tales.»

³⁷ Véase, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Responsabilidades patrimoniales tributarias», *Revista de Derecho Privado*, 1951; RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, «Las garantías del crédito tributario», *CREDF*, núm. 30, abril-junio de 1981; DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *RCEF*, núm. 213, 2000; GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000; también en *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2000.

³⁸ Entre otros, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *op. cit.*; HERRERA MOLINA, P.M., «"Obligados" y "Legitimados" al pago del tributo en el nuevo RGR», *Carta Tributaria*, núm. 137, 1991; FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *RDF*, núm. 215, 1991; DE LA ROSA VARGAS, Gustavo, «Las garantías específicas del crédito tributario», *Revista de Derecho Tributario*, núm. 10, 1991.

Dicha calificación técnica, que ha sido plasmada tanto administrativa ³⁹ como jurisprudencialmente ⁴⁰, tiene por base los siguientes fundamentos ⁴¹:

- a) El adquirente no responde con su patrimonio sino con el límite de la carga real, que sigue al bien, con independencia de su poseedor. El adquirente no asume personalmente la obligación de pago de la deuda, de tal modo que, en caso de no hacer frente al pago, la Administración sólo podrá dirigirse contra el bien afecto –no contra ningún otro bien del adquirente–, y sólo por el importe que pueda satisfacer el valor del bien.

dito tributario en la transmisión de bienes», *Carta Tributaria*, núm. 211; CASANA MERINO, F., «Las garantías del crédito y los tributos locales», *RHL*, núm. 75, 1995; ESEVERRI, E. y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Comares, 4.ª Edición; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 13.ª Edición; LASARTE, Javier, coord., *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, 2.ª Edición actualizada; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., coord., *Manual de Derecho Tributario*, Comares, 2000.

- ³⁹ La Resolución del TEAC de 9 de julio de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ 008363) afirma en su F. J. 3.º que «Como es sabido y cuestión pacífica, el supuesto del que tratamos, que encaja en el artículo 41 de la LGT, no es un caso de responsabilidad, sino de garantía real, como lo acredita el hecho de que el propio RGR lo sitúe en el Capítulo dedicado a las garantías, como ya hemos dicho. A diferencia de los supuestos de responsabilidad solidaria, no basta con que se haya impagado la deuda al vencimiento del plazo de ingreso voluntario (art. 12.1 RGR); en contraposición con los casos de responsabilidad subsidiaria, no es necesario llegar al final del procedimiento ejecutivo y que se produzca la declaración de fallido del deudor principal (art. 14.1 RGR). Por último, el adquirente, a diferencia del responsable, no responde del pago de la deuda tributaria "con todos sus bienes presentes y futuros" (art. 10.5 RGR), sino que "si no paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas" (art. 37.2 del RGR), justamente porque, como dice la Ley, "los adquirentes de bienes ... responderán con ellos" (art. 41 LGT).

Siendo ésta pues, su naturaleza, es lógico que funcione como tal garantía real, es decir, que no está sujeta a un orden de subsidiariedad respecto de los posibles responsables, sino que, como resulta de las normas transcritas, el único requisito es que el sujeto pasivo haya dejado pasar el plazo del artículo 108 R.G.R. sin pagar la deuda apremiada, que es lo que aquí sucedió. En definitiva, como cualquier otra garantía real, supone una afección patrimonial individualizada, de un bien concreto que es el único que, llegado el caso, se ejecuta; (...).

- ⁴⁰ La STSJ de La Rioja de 7 de octubre de 1996 (FJ 2.º), famosa y tradicionalmente invocada como ejemplo paradigmático: «Como establece la doctrina más autorizada en Derecho Tributario, el régimen que establece el artículo 76 de la LRHL (complementado por lo establecido en el artículo 41 de la LGT), se trata de un auténtico derecho real, que sujeta el bien transmitido a la ejecución respecto de los tributos que gravan la transmisión, adquisición o importación. Esta garantía cede ante el derecho de quienes han adquirido amparados por la fe pública registral o en establecimiento mercantil con buena fe y justo título, lo cual cohonesta la normativa tributaria con lo establecido en el Código Civil (art. 464) y en el Código de Comercio (art. 85).

Aunque la Ley General Tributaria considera al adquirente del bien afecto como un responsable de los del artículo 41, no estamos ante un auténtico supuesto de responsabilidad pues dicho adquirente no responde con todo su patrimonio, como los auténticos responsables, sino únicamente con el bien afecto. La derivación de la acción contra dicho adquirente tampoco es encajable en el esquema del responsable subsidiario y solidario. En el primer caso, para derivar la acción es necesario agotar la ejecución con declaración de fallido del sujeto pasivo principal; en el segundo, la derivación de la acción se produce al finalizar el período voluntario. En el supuesto de afección de bienes, en cambio, la derivación se produce al vencer el plazo para el pago del recargo de apremio, sin esperar a que concluya la ejecución. A partir de ese momento, el adquirente tiene opción entre pagar la deuda (excluido el recargo de apremio, intereses y costas) o dejar que prosiga la acción, con embargo y subasta del bien en cuestión (ex arts. 41 y 37.3 de la Ley General Tributaria). El Reglamento General de Recaudación no comete el error de sistemática de la Ley Marco Tributaria y saca el derecho de afección del capítulo de los responsables, obligados al pago.

Pero la novedad, que por otra parte motiva la discusión del supuesto de autos, estriba en que, mientras que tanto la Ley General Tributaria como el Reglamento General de Recaudación se refieren a este tipo de garantía para los casos de tributos que gravan la transmisión o adquisición o importación de bienes, sin embargo, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ha introducido el derecho de afección con relación a un tributo de carácter directo, como es el IBI, en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos sobre los mismos.»

- ⁴¹ Véase DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *op. cit.*

- b) El adquirente queda liberado de toda «responsabilidad» al transmitir el bien afecto al pago o al abandonarlo, dado que ésta es la auténtica garantía y no el poseedor del bien. Una vez transmitido, será el nuevo adquirente el obligado a soportar la persecución del bien, sin que, en ningún caso, el deudor inicial pierda su posición deudora ⁴².
- c) Las características del poder que concede a la Administración sobre el bien son de naturaleza real. Dicho carácter real reside en que el acreedor puede realizar el valor de la cosa quienquiera que sea el propietario o poseedor actual de ella. Aunque la cosa sea transmitida a otra persona, el adquirente la recibe con la carga o gravamen representado por la existencia de la afección y tiene que soportar este derecho del acreedor.

Sobre la base de las anteriores premisas que, a nuestro juicio, resultan incontestables, procedemos al desarrollo del razonamiento y extracción de las conclusiones pertinentes.

3.1.3.2. Conceptualización del derecho real de afección.

(i) Concepto civil de derecho real de garantía.

Una vez reconducida la cuestión y localizada la afección del bien inmueble al pago del IBI en el ámbito de la tradicional categoría de los derechos reales ⁴³, el interrogante que se plantea es qué tipo de derecho real es y cuál es su contenido.

Atendiendo a la función económica, la doctrina civil ⁴⁴ suele distinguir entre derechos reales de goce y derechos de realización de valor, entendiendo por estos últimos aquellos derechos que otorgan a su titular la facultad de enajenar la cosa afectada, mediante los trámites legales establecidos al efecto, para obtener el valor de la misma. Son derechos de garantía porque mediante ellos se

⁴² STS de 19 de noviembre de 1993 (Normacef Fiscal, NFJ 003883): «...lejos de contener una hipótesis de transmisión de la obligación o de configurar ésta como propter rem, establecen meramente un derecho real de afección, erigido sobre el bien que se transmite, en garantía del tributo que grava dicha transmisión, de modo que, si el adquirente lo transmite nuevamente, quedará liberado del tributo, que recaerá sobre el nuevo titular, en cuanto obligado a soportar la persecución del bien, sin que desaparezca la obligación personal, con todo su patrimonio, de los sujetos pasivos que, como contribuyente y sustituto, devengaron el tributo».

⁴³ En los términos de la STS de 25 de junio de 1936, «derecho real que, normalmente, significa potestad de obrar erga omnes, sobre una cosa específica perteneciente al mundo exterior, con la pretensión de que esa facultad agendi sea reconocida y acatada por la colectividad, rechazando en su consecuencia, cualquier idea que suponga obligación individualizada en un tercero, porque el sujeto pasivo que entra en esta relación jurídica, es indeterminado y su papel consiste en un pura abstención, debiendo limitarse, por tanto a respetar tal derecho y a no impedir su ejercicio». En palabras de ALBALADEJO, Manuel, *op. cit.* «el poder directo en que consiste el derecho real es aquel señorío jurídico que (aunque falten las facultades de goce, de disfrute y de tenencia material de la cosa) atribuye la posibilidad de operar inmediatamente sobre ésta de alguna forma (así, para promover su venta, en el caso de la hipoteca; o para promover su adquisición, si se trata de un derecho de retracto sobre la cosa que otro vende).»

⁴⁴ Véase Díez-PICAZO y GULLÓN, *op. cit.*, ALBALADEJO, Manuel, *op. cit.*

asegura el cumplimiento de una obligación de que es acreedor el titular del derecho real. Constríen al deudor a pagar para evitar la ejecución, y, caso de incumplimiento, con el valor obtenido será satisfecho el derecho del acreedor ⁴⁵.

Dentro de este grupo, el derecho real de garantía tradicionalmente asociado a los bienes inmuebles es la hipoteca, la cual se define como el derecho real de realización de valor que recae sobre bienes inmuebles, y que asegura el cumplimiento o la satisfacción forzosa de un crédito mediante la concesión a su titular de la facultad de llevar a cabo la realización del valor de aquéllos, enajenándolos y percibiendo su precio a través del procedimiento legalmente establecido y cualquiera que sea en ese momento su poseedor o propietario ⁴⁶.

De conformidad con la anterior definición, el derecho de afección que nos ocupa puede identificarse plenamente con el derecho típico de hipoteca; ahora bien, atendiendo a la clasificación que se realiza en los artículos 137, 158 y 194 LH ⁴⁷, procede determinar qué tipo de hipoteca constituye el artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL), si reúne los requisitos de una hipoteca legal tácita o constituye una nueva tipología de hipoteca, con características particulares.

En este contexto, GÓMEZ CABRERA ⁴⁸ defiende la naturaleza de hipoteca legal tácita sobre la base de los siguientes argumentos:

- a) Otorga a Hacienda un derecho de realización de valor sobre el bien afecto, pudiendo ejecutar directamente ese bien para aplicar su producto a la satisfacción del crédito, sin necesidad, por lo tanto, de seguir el orden de embargo establecido en el artículo 131 LGT.
- b) Dicho derecho de realización goza de rehipotecabilidad, esto es, la ejecución puede ser llevada a cabo cualquiera que sea el poseedor o propietario del bien.
- c) La ejecución, cuando el bien pertenece a un tercero, puede llevarse a cabo dentro del mismo procedimiento seguido contra el deudor principal, sin necesidad de concluirlo frente a él, dirigiendo directamente la acción sobre el bien garantizado, en un procedimiento muy similar al establecido en la Ley Hipotecaria para la ejecución de las hipotecas ⁴⁹.

⁴⁵ Véase Díez-PICAZO y GULLÓN, *op. cit.*

⁴⁶ Artículos 1.876 CC y 104 LH: «La hipoteca sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre los que se impone, cualquiera que sea su poseedor, al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida».

⁴⁷ Artículo 137 LH: «Las hipotecas son legales o voluntarias.»

Artículo 158 LH: «Sólo serán hipotecas legales las admitidas expresamente por las leyes con tal carácter.

Las personas a cuyo favor concede la Ley hipoteca legal no tendrán otro derecho que el de exigir la constitución de una hipoteca especial suficiente para la garantía de su derecho.»

Artículo 194 LH: transcrito en la nota núm. 3.

⁴⁸ Dicha naturaleza es la atribuida tanto al derecho de afección al pago de impuestos transmisivos, ex artículo 74 LGT, como al IBI, ex antiguo artículo 76 LRHL. Véase pág. 109 a 113. De «La concurrencia del crédito tributario...» *op. cit.*

⁴⁹ «Para ello será necesario: que el obligado principal no haya satisfecho la deuda dentro del plazo del artículo 108; que se notifique al titular del bien que la deuda haya sido ingresada, siempre que, obviamente se haya dictado ya la providencia de embargo, se haga lo propio con la diligencia decretando la traba del bien afecto, que, en todo caso, deberá ser notificada además de al tercer poseedor a todos los titulares de cargas sobre él que figuren en la certificación expedida a tal efecto por Registrador».

En consecuencia, concluye este autor, puede afirmarse que el derecho de afección tiene la naturaleza de una hipoteca que, por constituirse *ope legis*, sin necesidad de acto constitutivo expreso, es, además de legal, tácita ⁵⁰.

Sin embargo, FALCÓN Y TELLA ⁵¹ niega expresamente que se trate de una hipoteca legal por cuanto que la afección no implica que se puedan utilizar los procedimientos de ejecución hipotecaria ⁵².

Otra perspectiva ofrece GÓMEZ LAPLAZA ⁵³, para quien la afección no constituye, siquiera, una garantía hipotecaria sino una mera preferencia, un privilegio crediticio para el que el RGR exige su constancia registral ⁵⁴.

(ii) La afección inmobiliaria del Derecho Tributario.

Siguiendo la metodología deductiva propuesta, a continuación, descendemos un nivel de categorización jurídica de la institución, situándonos en el plano específicamente tributario.

Abordamos dicha tarea de conceptualización, perfilando las características de la afección inmobiliaria y estableciendo las relaciones y interconexiones existentes con las figuras afines, en el entendimiento y la esperanza de que una respuesta satisfactoria a cada uno de dichos interrogantes nos permitirá reflejar con el rigor necesario cuál sea la naturaleza jurídica de esta institución:

En consonancia con esta tesis, RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, *op. cit.*, define el derecho de afección como una garantía real, en el sentido de que es la afección de una determinada cosa para el aseguramiento de una obligación. Se concede al acreedor un derecho de realización de la cosa para la satisfacción de su crédito, en el caso de que el deudor no cumpla voluntariamente su obligación. Y, en este contexto, observa que el tercero adquirente de bienes afectos al pago de deudas tributarias «*se encuentra en una situación que no se diferencia en su estructura y en sus efectos de la hipoteca o de la prenda, tercero poseedor de bienes hipotecados, de ahí el sentido de la expresión "tercero fiscal" que a menudo se aplica a este supuesto*».

⁵⁰ Idéntica equiparación realiza ARRANZ DE ANDRÉS, C., «La afección al pago del artículo 76 LHL: aspectos sustantivos y procedimentales», *RDFHP*, núm. 266, oct./dic. 2002.

⁵¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario», *Cuestiones tributarias prácticas, La Ley*, 2.ª edición.

⁵² En contra de lo cual, asevera GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *op. cit.* pág. 109 que «*No obstante, en mi opinión, el argumento debería ser el inverso: determinar primero la naturaleza de la afección y si resulta que participa de la de la hipoteca, definiéndose la necesidad de que se utilicen los procedimientos para ejecutarla; pero no negarle esa naturaleza sobre la base de que el ordenamiento no prevé su realización a través de los cauces para ejecutar las hipotecas. La naturaleza es la que debe condicionar el procedimiento y no viceversa. Además de que, a mayor abundamiento, la realización de la afección coincide, en esencia, como hemos visto con la de la hipoteca*».

⁵³ GÓMEZ LAPLAZA, Carmen, «Leyes Hipotecarias», *Concordancias y Notas*, Aranzadi, Pamplona, 1998.

⁵⁴ Preferencia que, según esta autora, *op. cit.* «*obliga así a una norma legal que la establezca para supuestos generales, a la vez de una nota marginal que la aplique en cada caso concreto*».

1. IDENTIDAD DEL DERECHO DE AFECCIÓN INMOBILIARIA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 74 ALGT Y EL ARTÍCULO 65 LRHL (ART. 64 TRLRHL).

Tal como reconoce mayoritariamente la doctrina⁵⁵, sin perjuicio de honrosas excepciones que sostienen posiciones contrarias⁵⁶, las afecciones establecidas en los artículos 74 de la ALGT y 65 LRHL (art. 64 TRLRHL) constituyen la misma garantía del pago de deudas tributarias, si bien cada una de ellas ampara su propio ámbito impositivo.

En efecto, del tenor literal de sendos preceptos⁵⁷ se desprende la existencia de una afección de bienes y derechos al pago de tributos que graven dichas transmisiones o del IBI, afección que surge en el momento en que se produce la transmisión de su titularidad y que se hará efectiva a través del procedimiento establecido en el artículo 41 ALGT. Éstos son pues los elementos que nos permiten predicar la idéntica naturaleza jurídica de ambas figuras:

- a) Afección de los bienes sobre los que recae el tributo garantizado al pago del mismo.
- b) Momento en que surge la afección, cual es la transmisión de los bienes afectos.
- c) Procedimiento de realización de la garantía, mediante la exigencia de un acto de derivación de la acción recaudatoria, en los términos prescritos en el artículo 41 de la ALGT.

⁵⁵ Entre otros, CASANA MERINO, F., *op. cit.*; ZABALA, LLOPIS y DAGO, *Recaudación: aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990*, CISS, 1993; DELGADO GARCÍA, Ana María, *op. cit.*; ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, *op. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993.

Desde el punto de vista jurisprudencial, podemos citar, a título ejemplificativo, las recientes STSJ de Cataluña, de 1 de febrero de 2001, STSJ de Galicia de 16 de febrero de 2001.

⁵⁶ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, *op. cit.*, distingue netamente ambos supuestos, pues, como ya se ha expuesto, definen de la naturaleza de obligación *propter rem* del artículo 76 LRHL, mientras que respecto de la afección del artículo 74 LGT afirma que: «Ha de advertirse en principio que, pese a algunas dudas suscitadas por la interpretación y alcance del artículo 41 LGT, parece más adecuado a su dicción entender que contempla de la responsabilidad por afección de bienes, y ello de manera general pues no concreta los tributos ni los bienes a que se refiere: atiende a toda clase de afecciones reales previstas por la Ley sin perjuicio de lo que en cada caso disponga ésta. Difiere así de la garantía establecida por el artículo 74 LGT, específicamente circunscrita a los tributos que gravan transmisiones, adquisiciones e importaciones y no aplicable a un impuesto sobre el capital como es el IBI, quedando disociado este precepto del artículo 76 LRHL».

Esta concepción también ha encontrado su reflejo Jurisprudencial, en la STSJ de Castilla y León, de 20 de diciembre de 2000. (F.J. 3.º): «No es de aplicación al caso el artículo 74 LGT, regulador de la afección de bienes al pago de tributos que gravan transmisiones. En nuestro caso, la afección del bien lo es al pago del IBI, impuesto patrimonial que no grava transmisión alguna. Estamos, pues, fuera del ámbito de aplicación del artículo 74 LGT y dentro del ámbito de aplicación del artículo 76 LHL, que establece una afección real del bien transmitido al pago del IBI, para el caso de que se transmita el bien, ciertamente, pero no para el caso de que el tributo grava la transmisión, que es; supuesto de hecho distinto, y contemplado, como decimos, en precepto diferente, el 74 LGT, del que no podemos hacer aplicación en este caso. No es, pues, la demandante un tercero protegido por la fe pública registral, que se beneficiaría de la exclusión de la afección si estuviéramos en el ámbito de aplicación del artículo 74 LGT, que no es el caso. La demandante responde con el bien, sin exclusión alguna, por las deudas tributarias no prescritas en concepto de IBI.»

⁵⁷ Reproducidos en el Apartado que encabeza el presente trabajo.

- d) No obstante, el artículo 74 de la ALGT establece la afección real en garantía de los impuestos que gravan la transmisión, mientras que el artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) consagra específicamente dicha garantía respecto del IBI ⁵⁸.

Identificada la simetría de los derechos de afección contemplados en los artículos 74 ALGT y 65 LRHL (art. 64 TRLRHL), procede analizar si estamos ante un auténtico supuesto de hipoteca legal tácita y, en su caso, el sentido del procedimiento de derivación establecido en el artículo 41 ALGT.

2. DERECHO DE AFECCIÓN COMO HIPOTECA Y FUNCIÓN DEL ARTÍCULO 41 ALGT.

El primer obstáculo que nos impide llegar a una conclusión unívoca en este extremo es la ausencia de una teoría unánime de la propia hipoteca legal tácita, por parte de la doctrina y de la jurisprudencia.

Dichas discordancias son puestas de manifiesto por GÓMEZ CABRERA ⁵⁹ quien apunta las siguientes observaciones:

- a) El artículo 73 ALGT reconoce un doble derecho plasmado en una garantía y un privilegio para el cobro de dos anualidades ⁶⁰ de determinados tributos ⁶¹: una garantía real, por cuanto sujeta un bien concreto al pago de dichas deudas, con independencia de quién sea su propietario o poseedor; un privilegio especial y absoluto en el cobro de dicha deuda respecto del valor de realización del bien afecto, cuando concurra con otros acreedores, incluso cuando éstos lo sean de prenda o hipoteca. Se trata, por tanto, de una hipoteca legal, tácita y de primer grado ⁶².

⁵⁸ Con ello se pone de manifiesto, según la Sentencia del TSJ de La Rioja, de 7 de octubre de 1996, que: «mientras que tanto la LGT como el RGR se refieren a este tipo de garantía para los casos de tributos que gravan la transmisión o adquisición o importación de bienes, sin embargo, la LHL ha introducido el derecho de afección con relación a un tributo de carácter directo, como es el IBI, en los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos sobre los mismos».

En palabras de GÓMEZ CABRERA, «de este modo podemos concluir que el artículo 76 LHL lo único que ha hecho es extender el derecho de afección del artículo 74 a un tributo directo y real, de devengo periódico. De ahí que, en principio, le sean de aplicación todas las normas, reglas y principios que han sido expuestos a propósito de aquél» («Concurrencia del crédito tributario ...», *op. cit.*, pág. 113).

⁵⁹ En la monografía dedicada específicamente al tema, «La situación jurídica del adquirente de bienes afectos al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tributos Locales*, núm. 16, de marzo de 2002.

⁶⁰ Anualidades más que polémicas. Sobre dicha discusión nos pronunciaremos más adelante.

⁶¹ Tributos periódicos, directos, cuyo objeto recaiga directamente sobre la titularidad del dominio o de derechos reales de goce sobre un bien o sus productos directos, susceptibles de inscripción registral. Características, todas ellas, concurrentes en el IBI.

⁶² En este sentido coincide, básicamente, con SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias», *op. cit.*

- b) Por su parte, el –entonces– artículo 76 LRHL establece asimismo otra hipoteca legal tácita, pero ésta abarca a todas las deudas pendientes de pago en el momento de la transmisión, y consiste únicamente en una garantía real –afección directa del bien–, sin que ello implique un privilegio especial para dichos créditos, los cuales deberán seguir el orden de prelación general ⁶³.
- c) No obstante lo anterior, el procedimiento para la realización de las mencionadas hipotecas legales –así como la prevista en el art. 74 ALGT– no será un procedimiento de ejecución hipotecaria, sino el previsto en el artículo 41 ALGT, establecido para regular el modo de proceder contra los adquirentes de bienes afectos por ley a la deuda tributaria; procedimiento que para este autor se asemeja mucho al de ejecución hipotecaria.

La visión que ofrece la Jurisprudencia es muy otra, explicando la exigencia del acto de derivación de la acción recaudatoria mediante la negación de la existencia de una hipoteca legal tácita ⁶⁴ o, cuando menos, modulando el concepto de hipoteca legal tácita en el ámbito del Derecho Tributario.

Dicha modulación pasa por rechazar aquel aspecto típico de la categoría jurídico-privatista de todo derecho real en virtud de la cual el sujeto pasivo del mismo no es un sujeto pasivo determinado o concreto sino una colectividad obligada a soportar o a abstenerse de obstaculizar el ejercicio del derecho por parte de su titular.

⁶³ La misma concepción refleja ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, en «La afección al pago del artículo 76 LHL,...», *op. cit.*, cuando afirma que: «(...) *Difiere, ciertamente, la afección del artículo 76 LHL de la regulada en el artículo 73 LGT en la preferencia que frente a terceros una y otra conceden. (...) a priori resulta fácil observar que la especial preferencia atribuida por el legislador a la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT no resulta predicable de la afección del artículo 76 LHL. Ahora bien, no debemos obviar que dicha preferencia no constituye propiamente un carácter esencial de las hipotecas legales tácitas, sino que más bien se trata de una cualidad accesorio con la que el legislador ha querido complementar el concreto supuesto regulado en el artículo 73 LGT, sin que, insistimos, se trate de elemento ínsito a las mencionadas garantías hipotecarias. Como en su día apuntara BONNECASE, el privilegio no es un derecho autónomo sino una cualidad o propiedad de un derecho que puede acompañar tanto a un derecho real como a un derecho de crédito, sea éste simple o garantizado. Por ello, no siendo esta diferencia de naturaleza, sino únicamente de grado o alcance, no obsta a nuestro juicio para considerar acertada la atribución al supuesto regulado en el artículo 76 LHL del carácter de hipoteca legal tácita, sin que ello deba suponer, como en alguna ocasión se ha manifestado desde la jurisprudencia, la confusión entre las garantías contenidas en ambos preceptos.*»

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Supremo, de 17 de marzo de 1978.
Mucho más radical es, sin duda, la Sentencia del TSJ de Valencia, de 4 de julio de 1998 (*Normacef Fiscal*, NFJ 006935), de la que reproducimos el siguiente fragmento (F.J. 2.º), claramente ilustrativo de la idea expuesta: «*Aunque la garantía que venimos considerando se la denomine Hipoteca Legal y, se incluya por la Ley Hipotecaria en la subsección quinta de su título quinto, bajo aquel epígrafe de "De otras hipotecas legales", realmente no es tal y no se la denomina así por la misma legislación, sino por su preferencia sobre cualquier otro acreedor en cuanto al crédito a que aquélla se refiere, en favor de las personas u organismos de que se trata. Así vemos que utiliza esa denominación de preferencia, el número 7 del artículo 168 y los artículos 194 y 196 de la Ley Hipotecaria; así como los números 1.º y 2.º del artículo 1.923 del Código Civil. No estamos ante ninguna hipoteca. No existen hipotecas legales tácitas. Estamos ante una garantía de orden más superior incluso a la de la hipoteca, pues la preferencia estatuida por aquélla, queda fuera de todo convenio, de todo mecanismo de publicidad, lo cual no ocurre nunca con el derecho real de hipoteca. No parece en absoluto acertado alegar, para prescindir de un trámite esencial, a la naturaleza jurídica de algo que no existe, que no tiene más que una referencia nominal, carente de contenido substantivo. Lo que sí existe, ya lo hemos dicho, es una preferencia, una preferencia privilegiada, como señala el artículo 41 de la LGT, para que la Hacienda Pública, pueda hacer efectivo, frente a cualquier otro acreedor, preferentemente, su crédito tributario sobre el bien transmitido.*»

Con ello se pone de manifiesto que la acción de la Administración siempre ha de ir dirigida contra un sujeto determinado (persona física, jurídica o ente sin personalidad jurídica pero que constituye un patrimonio separado susceptible de imposición), mas nunca puede tener como objeto directo un bien en concreto ⁶⁵, por cuanto que, en definitiva, no existe una responsabilidad tributaria objetiva sino que todo crédito tributario tiene como referencia un sujeto pasivo determinado ⁶⁶.

Este razonamiento es el que se encuentra en la base, a nuestro juicio, de la construcción doctrinal del Tribunal Supremo ⁶⁷ en cuya virtud la afección del bien inmueble establecida en el antiguo artículo 76 LRHL constituye un derecho real administrativo de carácter especial: una garantía de naturaleza real –rehipotecatoriedad– sí, pero cuyas específicas características desnaturalizan, en cierta medida, dicho carácter real:

- a) Naturaleza subsidiaria, esto es, que sólo podrá ser ejecutada una vez agotada la vía recaudatoria frente al sujeto pasivo o deudor inicial.
- b) No es directamente ejecutiva sino previa derivación de la acción recaudatoria.

La anterior configuración parece traducir una cierta voluntad de limitar o atenuar la radicalidad de las garantías reales establecidas legalmente a favor de ciertos créditos tributarios, en el entendimiento de que la efectividad de los mismos no debe obtenerse a costa de la lesión del patrimonio de personas ajenas al tributo en cuestión (a su hecho imponible y la capacidad económica que el mismo constituye o representa), condicionando, en consecuencia, esta eficacia real a la frustración de las vías «ordinarias» de recaudación (declaración de falencia del deudor principal).

Una vez expuestas las perspectivas desde las que ha sido enfocada la cuestión, estamos en condiciones de desarrollar nuestra tesis, fundamentada en un análisis crítico y sincrético de las mismas.

- (a) Crítica de la Tesis defendida por el Tribunal Supremo.

En efecto, la interpretación que mantiene el Tribunal Supremo no se inspira en argumentos estrictamente normativos, sino que responde a la búsqueda de una protección que la norma no ofrece ⁶⁸; así, aun admitiendo que resultase sostenible y, en cierta medida, coherente con la regulación prevista en el Reglamento General de Recaudación de 1968, hoy presenta un carácter ciertamente discordante con el artículo 37.2 del vigente Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1684/1990.

⁶⁵ STS de 12 de diciembre de 1988 (F.J. 2.º): «Asimismo no puede aceptarse la tesis de la sentencia apelada, quien despreciando la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, afirma que la responsabilidad de la finca es objetiva, lo que es cierto, pero intrascendente a efectos fiscales, ya que no es la finca, sino su propietario –o poseedor– quien deberá hacer frente a dicha responsabilidad, solidaria o subsidiaria, problema que no sólo no es intrascendente, sino esencial para la resolución del presente recurso, pese a lo afirmado por la sentencia apelada.»

⁶⁶ STS de 12 de julio de 1996 (F.J. 7.º).

⁶⁷ STS de 14 de noviembre de 1996 o la citada *supra*, de 20 de noviembre de 2000.

⁶⁸ En la medida en que el artículo 41 LGT nada especifica a propósito de la subsidiariedad del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria.

Por último, debe señalarse que la subsidiariedad afirmada por el Tribunal Supremo sólo podría ser predicable de la afección cuando el bien ha sido transmitido a un tercer adquirente [caso del art. 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL), o de la hipoteca legal tácita y de la afección de bienes de los arts. 73 y 74 de la ALGT, respectivamente, cuando el bien afecto ya no es propiedad del sujeto pasivo de las deudas garantizadas con el bien] pero, en ningún caso, cuando la garantía real permanece en manos del obligado principal (arts. 73 y 74 de la ALGT, en caso de que el bien se mantenga en manos del sujeto pasivo), pues vulnera la consistencia y unicidad de una garantía real, de una hipoteca legal tácita.

En efecto, la subsidiariedad de la garantía no puede ser atribuida en el segundo caso, porque la misma implica una contradicción lógica que conduce al siguiente absurdo: el artículo 130 de la ALGT, así como el artículo 111 del RGR, prescriben que cuando la deuda no se paga, procederá, en primer lugar, la ejecución de las garantías. Por tanto, cuando el sujeto pasivo es el adquirente o poseedor del bien afecto, procede, como primera acción administrativa dirigida a hacer efectivo el cobro de la deuda impagada, la ejecución de dicha garantía real, la cual se realizará según el procedimiento establecido para la enajenación de los bienes embargados de la misma naturaleza. Nótese que, de esta manera, se enerva el orden de bienes embargables establecidos en el artículo 131 ALGT⁶⁹. Carece de todo sentido que dicha garantía tenga carácter subsidiario⁷⁰, vulnerando el procedimiento recaudatorio, que predica con una lógica aplastante la prioridad de las garantías de una deuda en el orden de ejecución patrimonial.

(b) Fundamento de la Tesis defendida por el Tribunal Supremo.

No obstante lo dicho, debemos reconocer que la interpretación jurisprudencial expuesta vendría amparada por un cierto *fumus bonus iuris* que a continuación intentaremos explicar:

La primera y principal perplejidad del régimen jurídico de un derecho real de afección se suscita por el propio procedimiento para hacerlo efectivo que ha establecido el artículo 41 LGT.

Con independencia de la localización sistemática de dicho precepto⁷¹ y del desarrollo reglamentario que del mismo se ha hecho, lo cierto es que contempla un procedimiento con características, si no netamente diversas, sí cualitativamente distintas del de la ejecución hipotecaria⁷².

Hacemos referencia, con ello, a la apertura y tramitación de un expediente de derivación, a la notificación reglamentaria de un acto administrativo de derivación de la acción de cobro y, sobre todo, a la posibilidad del adquirente de reclamar la procedencia de la derivación o discutir la liqui-

⁶⁹ En el que, no lo olvidemos, los bienes inmuebles se encuentran en cuarto lugar, pospuestos al dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito, créditos o valores realizables a corto plazo, y sueldos, salarios y pensiones.

⁷⁰ Estaríamos imponiendo la ejecución de cualquier otro tipo de bienes, incluso otros inmuebles, antes que la del bien afecto específicamente al pago de la deuda que se pretende cobrar.

⁷¹ La cual no deja de ser un criterio interpretativo más a tener en consideración, sin perjuicio de que sea un argumento meramente formal y, todo hay que decirlo, no demasiado contundente cuando del legislador tributario se trata, dada su falta de rigor en cuanto a técnica legislativa se refiere.

⁷² En contra, como ya hemos expuesto y citado, GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *op. cit.*

dación practicada, con carácter previo a la ejecución de la garantía real, no predicables de un adquirente de bienes hipotecados ⁷³ y que desdican de la ejecutoriedad e inmediatez *erga omnes* de un derecho real de garantía.

Por tanto, es la propia Ley General Tributaria la que relativiza la eficacia *erga omnes* de las garantías inmobiliarias, atenuando la radicalidad de su ejecución, cuando dichas garantías han pasado a manos de terceros ajenos a las deudas garantizadas.

Por su parte, el RGR de 1968 desarrolló el artículo 41 LGT como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, en el entendimiento de que el inciso garantista contemplado en dicho precepto quedaba suficientemente salvaguardado a través de la equiparación de procedimiento y alcance con la figura del responsable subsidiario; no obstante no calibró las consecuencias de dicha calificación, en la medida en que ello significaba transformar una garantía de carácter real en una garantía personal, lo cual, técnicamente, no era exacto por cuanto el adquirente de bienes afectos no responde con su patrimonio –cual responsable–, sino con el bien y hasta el importe del bien.

El Real Decreto 1684/1990, por su parte, intenta corregir las deficiencias técnicas señaladas reiteradamente por la doctrina, comenzando por eliminar al adquirente de bienes afectos de la lista de obligados al pago y desarrollando el procedimiento del artículo 41 LGT en un nuevo artículo 37 ⁷⁴, desde una perspectiva tan distinta a la de su antecesor que resulta dudoso que una misma norma pudiera conferir cobertura legal a sendas regulaciones ⁷⁵ reglamentarias.

Como ya se ha expuesto, el artículo 37 del RGR ⁷⁶ elimina ese carácter de subsidiariedad de la garantía al establecer en su apartado segundo que, transcurridos los plazos de ingreso en voluntaria y ejecutiva sin que el deudor principal efectúe el pago, se requerirá al adquirente para que pague la deuda, otorgándole al efecto un plazo igual al período de pago voluntario, al término del cual, si no se ha pagado, se ejecutará el bien.

⁷³ A los que sólo se les reconoce el derecho a ser requeridos de pago en un plazo de diez días, para así evitar la ejecución, en el caso del procedimiento sumario del artículo 131 LH; en el caso del procedimiento ordinario, podrá adoptar una actitud de oposición a la ejecución, lo que se traduce, simplemente, en la consideración como parte procesal a efectos de diligencias de embargo y venta de bienes, de conformidad con los artículos 126.3.º y 127.6.º LH.

Desde el punto de vista del procedimiento estrictamente tributario, el artículo 111.4 del RGR establece que cuando «la garantía está constituida por o sobre bienes o derechos de persona distinta del deudor, se le comunicará a la misma el impago de la deuda garantizada, requiriéndole para que, en el plazo establecido en el artículo 108 de este reglamento, ponga dichos bienes o derechos a disposición del órgano de recaudación, salvo que pague la deuda. Transcurrido dicho plazo sin que se haya producido el pago, se procederá a enajenarlos como en el apartado anterior.»

⁷⁴ Sistemáticamente integrado en «Las garantías del crédito tributario» y, por tanto, desvinculado, al menos formalmente, de los supuestos de responsabilidad.

⁷⁵ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, no escatima esfuerzos en defender la legalidad y corrección del actual artículo 37 RGR (La concurrencia del crédito..., *op. cit.*, pág. 103-108).

⁷⁶ Que, si bien hace referencia literalmente a los supuestos de afección de bienes a los impuestos transmisorios –afección del art. 74 LGT–, no debemos dudar de su plena aplicación a la afección en garantía del IBI consagrada en el artículo 76 LRHL, por cuanto éste remite para su realización al artículo 41 LGT, cuyo desarrollo reglamentario no es otro que dicho artículo 37 RGR.

E igual aplicación debemos deducir respecto de la hipoteca legal tácita del artículo 73 LGT, en tanto en cuanto que dicha hipoteca es un supuesto más de «bienes afectos por la Ley al pago de deudas tributarias», que entra en el ámbito del artículo 41 LGT, sin perjuicio de la existencia de un precepto específico dedicado a la misma, el artículo 35 RGR.

Sin embargo, una gran incorrección respecto del alcance de la afección desbarata toda la labor de recalificación técnica y reconducción del régimen jurídico hacia la ejecución de una simple garantía de carácter real ⁷⁷.

En esta versión, la «modalización» del derecho real de afección se proyecta en el modo en el que el tercer adquirente decida hacer frente a la deuda garantizada con el bien del que es titular: si opta por ingresar directamente la deuda derivada, quedará exonerado de los recargos de apremio, intereses y costas. En cambio, si opta por dejar que prosiga la actuación sobre el bien afecto, deberá soportar que, con el valor obtenido de su realización, la Administración satisfaga no sólo la deuda que le fue inicialmente derivada, sino también recargo de apremio, intereses y costas.

Semejante configuración, obviamente, da al traste con toda aspiración de construcción coherente y compacta del derecho de afección como una garantía real, pues la misma no puede tener distinto alcance según se ejecute directamente sobre el bien o se satisfaga por un tercero interesado en evitar la ejecución, estableciendo, según se mire, una suerte de incentivo para promover el pago anticipado por el adquirente, o la penalización a éste por dar lugar a la ejecución del bien, a través de una mayor lesión de su patrimonio. Ello contradice el más elemental principio de accesoriadad de las garantías según el cual el crédito garantizado es el que determina el importe de la garantía y no la garantía (o la forma en la que ésta se lleve a cabo) la que determina el importe de la deuda garantizada.

A menos que, tal como sostiene ARRANZ DE ANDRÉS, se entienda que los intereses, recargos de apremio y costas a que hace referencia el precepto reglamentario no sean aquellos que se devengaron con anterioridad a la transmisión del bien inmueble afecto sino aquellos que han sido originados por el impago del propio adquirente al que le ha sido derivada la deuda tributaria ⁷⁸, en cuyo caso el ámbito objetivo de la garantía se mantendría en los términos iniciales (cuota tributaria), pero procedería igualmente el cobro de las cantidades que, accesoria y sobrevenidamente, se han devengado por la ejecución de la garantía, al uso de cualquier ejecución hipotecaria típica.

⁷⁷ En otras palabras, la «mala conciencia» del legislador se delata –disculpe el lector el atrevimiento (y permita la licencia) de humanizar al legislador, como recurso gráfico al servicio del discurso– en el intento de compensar la configuración de la afección como tal garantía real, eliminando la subsidiariedad de la derivación de la acción de cobro hacia el tercero, con la exclusión expresa de los recargos, intereses y costas, elementos irremediabilmente vinculados a la persona del sujeto pasivo.

⁷⁸ «A nuestro juicio, resulta improcedente la exigibilidad de estas cantidades de naturaleza eminentemente sancionatoria a persona distinta de quien causó con su incumplimiento su devengo. Y es que si lógico resulta en virtud del mencionado principio de personalidad de las penas que no se exija al tercero el pago de las sanciones impuestas al sujeto deudor, no menos razonable resultaría mantener este mismo planteamiento respecto de aquellas figuras que, como el recargo de apremio o el recargo único, presentan caracteres que inducen a su inclusión entre las medidas de naturaleza sancionatoria, o que, como los intereses de demora, si bien poseen naturaleza indemnizatoria se devengan como consecuencia de la actitud omisiva o dilatoria de la obligación de pago correspondiente al deudor. Por todo ello, la interpretación que del artículo 37.2 RGR nos parece más razonable sería la que ceñiría su contenido a los intereses, recargos y costas que hubiesen sido devengados como consecuencia del incumplimiento del propio tercer, pues si bien no parece oportuno exigirle la satisfacción de las cantidades derivadas de la falta de pago por el deudor principal, totalmente justo nos parece que deba responder de las cantidades cuyo devengo sólo a él le resulta imputable.» (ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL aspectos sustantivos y procedimentales»).

A nuestro juicio, dicha interpretación adolece de una cierta artificiosidad que debilita su consistencia ⁷⁹, en el sentido de que si el artículo 37.2 RGR establece literalmente que «*se requerirá de pago al poseedor del bien afecto para que pague la deuda, excluidos recargo de apremio, intereses y costas, en un plazo (...). Si no se paga, se ejecutará el bien para satisfacer la deuda inicial, recargo de apremio, intereses y costas*», resulta un poco forzado afirmar que el legislador excluye expresamente unos intereses de demora, recargos de apremio y costas (los anteriores a la transmisión del inmueble) distintos de aquellos que expresamente incluye en la ejecución del inmueble (aquellos devengados por impago del adquirente), aunque no exprese nada al respecto de esta diferencia. Más lógico parecería pensar que los intereses de demora, recargos de apremio y costas genéricos que se satisfarán con la ejecución del inmueble son los que genéricamente ha mencionado con anterioridad.

No obstante, dicha artificiosidad permite salvar la coherencia interna de la garantía real establecida, en modo tal que el bien inmueble objeto de transmisión quedará afecto al pago de las cuotas tributarias pendientes de pago al tiempo de la transmisión (deuda inicial). En caso de que, una vez derivada la acción de cobro, en los términos establecidos en el artículo 41 de la LGT, el tercer adquirente no ingrese la deuda derivada, se procederá a la ejecución del bien, satisfaciendo con el valor de realización no sólo la deuda derivada sino también los intereses de demora, recargo de apremio y costas que traigan su causa del procedimiento de derivación iniciado contra dicho adquirente.

(c) Conclusiones.

La afección de bienes inmuebles se configura como una garantía especial conferida para asegurar determinados créditos tributarios, cuya operatividad o eficacia podríamos calificar como compleja (pues varía en función del titular del bien), y de contenido dinámico (pues la deuda que garantiza también varía en función del modo en que se haga efectiva):

- a) Goza de plena eficacia real (poder jurídico directo que sujeta el bien a la obligación que asegura) si el bien permanece en el patrimonio del deudor inicial (arts. 73 y 74 ALGT).
- b) La garantía se «modaliza» si el bien ha sido adquirido por un tercero [lo cual se produce en el caso del art. 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) o en una posterior transmisión de los bienes afectos ex arts. 73 y 74 de la ALGT]:
 - a. En primer lugar, será necesaria la derivación de la acción de cobro –procedimiento en virtud del cual el adquirente goza de un período de pago voluntario y puede entrar a discutir la deuda–. En dicha fase no puede sostenerse la naturaleza real de la garantía.

⁷⁹ Partiendo de que el precepto reglamentario no especifica a qué intereses de demora, recargo de apremio y costas se está refiriendo y, en consecuencia, todas las interpretaciones que se propongan no dejan de ser, precisamente por ello, interpretaciones válidas.

- b. En segundo lugar, la extensión de la garantía se acomoda o ajusta en función del modo en que se haga efectiva: si el propio adquirente voluntariamente ingresa la deuda, la garantía sólo alcanzará la deuda inicial –excluidos recargos de apremio, intereses y costas–. Si se ejecuta el bien, se cobrará toda la deuda pendiente –incluidos recargos de apremio, intereses y costas–, cual supuesto de ejecución hipotecaria.

3. SITUACIÓN DEL ADQUIRENTE DE BIENES AFECTOS. CONFIGURACIÓN COMO OBLIGADO TRIBUTARIO.

Esta cuestión resulta igualmente peliaguda, pues su régimen jurídico está trazado con rasgos que avalan sea una tesis afirmativa que negativa. Veamos cuáles son esas tesis:

Un sector doctrinal niega la condición de obligado al pago o deudor tributario al adquirente de bienes afectos, como exigencia de coherencia con la tesis de una naturaleza jurídica de garantía real. Desde esta perspectiva, el adquirente es un tercero más, obligado a soportar la ejecución de la carga real que pesa sobre el bien adquirido que, cual poseedor hipotecario, podrá evitar dicha ejecución si a su interés conviene ⁸⁰.

Por otra parte, ésta es la conclusión que avala el artículo 10 del RGR, en cuya enumeración de obligados tributarios –deudores principales y obligados al pago, personal o limitadamente– no se encuentra el adquirente de bienes afectos.

Otro sector doctrinal defiende que, sin perjuicio de que nos hallemos ante una garantía de carácter real y no ante un supuesto de responsabilidad, el adquirente de bienes afectos es un obligado tributario, condición que asume desde el momento en que concluye el procedimiento de derivación de la acción recaudatoria ⁸¹.

⁸⁰ Según ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» *op. cit.*, «El tercer poseedor de un bien afecto al pago de una deuda no se convierte por ello en un obligado al pago propiamente dicho. En cuanto tal, es verdad, será requerido de pago, pero dicho requerimiento tendrá como única finalidad la de poder evitar si así lo desea, la ejecución del bien. Podrá voluntariamente entonces dicho sujeto proceder al pago o permitir la ejecución del bien garantizado. Pero la única facultad de que a priori gozaría la Administración frente a dicho sujeto se ceñiría, exclusivamente, a la que pudiera actuar sobre el bien objeto de la garantía, sin posibilidad de incidir sobre el resto de su patrimonio».

«El artículo 41 LGT no califica al adquirente de bienes afectos como responsable. Sencillamente no lo es, pues el responsable debe hacer frente a la deuda, como deudor que es, "ultra vires", es decir, con todo su patrimonio, mientras que aquél está sujeto únicamente a soportar la realización del crédito tributario sobre el bien gravado; no es deudor, simplemente es titular de un bien sujeto a una carga real.» (GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Concurrencia del crédito tributario ...», *op. cit.* pág. 105 y ss.).

Véase también HERRERA MOLINA, P.M., «"Obligados" y "legitimados" al pago del tributo en el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Carta Tributaria*, núm. 137, 1991.

⁸¹ «Se trata de un sujeto que adquiere y mantiene la titularidad de un bien gravado con un derecho real para garantizar el cobro de las deudas tributarias por parte de la administración Tributaria. En consecuencia, es un deudor no inicial, esto es, un deudor que es llamado al pago en defecto de cumplimiento por parte del deudor inicial (el transmitente del bien)» (DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos ...», *op. cit.*).

En el mismo sentido, véase también la obra de la misma autora «Pluralidad de obligados al pago, RDFHP, núm. 254; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.

Dicha concepción, que critica la omisión del artículo 10 RGR, se fundamenta en un concepto más amplio de deudor tributario u obligado al pago, incluyendo en dicha categoría a todo aquel cuyo deber consiste en satisfacer una deuda tributaria en el procedimiento de recaudación. Obligación que puede derivarse de la realización de un hecho imponible o de cualquier otro presupuesto de hecho que la ley fije (como podría ser la adquisición de un bien afecto y la posibilidad de derivar la acción recaudatoria)⁸².

En nuestra opinión, esta segunda tesis choca con dos principios básicos:

- a) De acuerdo con el más elemental Derecho de Obligaciones, el cumplimiento de la obligación no puede quedar sometido a la voluntad del deudor. En consecuencia, el adquirente no puede ser titular de una deuda propia –la deuda garantizada con el bien afecto–, porque de lo contrario, estaría sometiendo a su libre albedrío el cumplimiento de la obligación, cuando transmitiendo el bien afecto, quedara liberado de la deuda⁸³.
- b) Ciñéndonos al concepto que ofrece el RGR de obligado al pago, hay que decir que el adquirente de bienes afectos no reúne las características del mismo, ni siquiera de los obligados de forma limitada contemplados en el artículo 10.5 RGR. Y ello es así tanto desde el punto de vista formal como sustantivo.

En primer lugar, porque contra el adquirente no se sigue un procedimiento de recaudación («ordinario»). Así, se le concede un plazo de pago –cuya extensión coincide con el período de pago voluntario– pero, una vez concluido éste sin que se produzca el pago, se iniciará un procedimiento ejecutivo directamente enfocado a la ejecución del bien afecto, lo que significa la conclusión del procedimiento ejecutivo iniciado contra el deudor inicial. Por tanto, no estamos ante un procedimiento de recaudación iniciado y concluido que tiene por sujeto obligado al adquirente, sino más bien ante una injerencia o interrupción –si se quiere, cualificada, por las indudables consecuencias que conlleva y por las facultades reconocidas a ese tercero– en el procedimiento de recaudación de determinadas deudas, iniciado frente al deudor inicial.

Desde el punto de vista sustantivo, estimamos que el hecho de que el adquirente, en el caso de pagar la deuda, lo haga en nombre y por cuenta propia –sin perjuicio de la acción de repetición contra el deudor inicial–, no lo convierte en un obligado tributario; la adquisición de un bien afecto no puede suponer el presupuesto de hecho del nacimiento de ninguna obligación; la existencia del procedimiento de derivación de

⁸² Es, además, la tesis que más se aproxima a la concepción de la Jurisprudencia, para la que, como ya sabemos, el adquirente de bienes afectos «está, respecto de la deuda tributaria garantizada por ellos, en una posición subordinada al deudor principal, más próxima, aunque su situación no sea la de un verdadero responsable del tributo, a la del responsable subsidiario que a la del solidario» (STS de 1 de febrero de 1995, *Normacef Fiscal*, NFJ004305).

⁸³ Con ello nos encontramos de nuevo con la dificultad de explicar con esquemas y estructuras obligacionales una institución de carácter real.

la acción de cobro no lo convierte en obligado al pago de una deuda, antes bien, dicho procedimiento se concibe como una precaución garantista hacia un tercero, ajeno a dicha deuda, pero interesado en su satisfacción, dada la repercusión que ello tendrá en su patrimonio ⁸⁴.

4. PROTECCIÓN DEL TERCERO HIPOTECARIO.

El tratamiento del tercero hipotecario y las excepciones a los principios del Derecho Hipotecario son la última gran cuestión que incumbe estudiar para finalizar esta tarea de caracterización de la naturaleza jurídica de la afección inmobiliaria, antes de pasar a analizar el alcance de la garantía y el procedimiento de derivación.

La figura del tercero hipotecario (art. 34 LH) está expresamente protegida en el supuesto del artículo 74 ALGT. En cambio, igualmente expresa es su exclusión en el de la hipoteca legal tácita del artículo 73 ALGT. Siendo ello así, ¿qué régimen resulta aplicable al supuesto del artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL)? Analicemos cada uno de los supuestos:

- a) La eficacia frente a todos de la hipoteca legal tácita constituida en el artículo 73 ALGT, incluido el tercero hipotecario, y con preferencia absoluta a todos los demás acreedores, se deduce del tenor literal de los artículos 73 ALGT, 35 RGR y 194 LH ⁸⁵, por cuanto la preferencia para el cobro de la deuda en ella garantizada se establece frente a cualquier acreedor o adquirente, incluso con derecho inscrito (es decir, sea tercero hipotecario o no). Por tanto, el tercero hipotecario no podrá amparar su derecho en la protección de la fe pública registral, debiendo tolerar la realización del bien para sufragar el importe de la deuda garantizada, que será analizada con posterioridad.
- b) Asimismo, del tenor literal del artículo 74 ALGT se desprende que la eficacia de la afección se detiene ante el «tercero protegido por la fe pública registral».

Cierto sector de la doctrina ⁸⁶ ha señalado la gratuidad de esta salvedad, dado que el cierre registral establecido en el artículo 257 LH para la inscripción de transmisiones que no tengan acreditado el pago de los tributos que gravan dicha transmisión impedirá que un adquirente pueda inscribir su derecho sin haber acreditado el pago del tributo que grava la transmisión ni devenir, en consecuencia, tercero hipotecario.

⁸⁴ DE LA ROSA VARGAS, Gustavo, «Las Garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes, (I)», *Carta Tributaria*, núm. 211, 1994, emplea el concepto de «tercero fiscal», por quien entiende «aquel que, siendo ajeno a una relación obligacional tributaria, resulta relacionado con la misma. Y, de manera concreta en el supuesto que nos ocupa, quien, encontrándose con relación a un bien, en una situación jurídica que le origina responsabilidad por la deuda tributaria que corresponde a la transferencia del mismo, (...)».

⁸⁵ Nos adherimos, por tanto, plenamente la opinión de GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente de bienes afectos...», *op. cit.*

⁸⁶ RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, «Las garantías ...», *op. cit.*

No obstante, BAS Y RIVAS ⁸⁷ señala un supuesto en el que la afección se detendría a favor del titular inscrito: aquel caso en el que habiéndose producido varias transmisiones privadas sin que se hubieran satisfecho los impuestos que las gravan, el último adquirente eleva a público e inscribe, en cuyo caso, si Hacienda llegara a descubrir esas transmisiones intermedias, no podría ejercitar las afecciones sucesivas contra el nuevo titular registral.

A dicho razonamiento opone GÓMEZ CABRERA ⁸⁸ que en este supuesto el último adquirente no reúne los requisitos del tercero hipotecario. Para gozar de la protección del artículo 34 LH es necesario adquirir de persona que aparezca en el Registro con facultades para transmitir, lo cual no se produce si el transmitente no ha inscrito su derecho.

Nuestra aportación a la polémica parte de introducir una distinción en el supuesto planteado que, a nuestro juicio, resulta clave: que la finca se encuentre ya inscrita en el Registro o, por el contrario, el último adquirente sea el inmatriculante de la finca.

En el primer caso, debemos agudizar la crítica porque el supuesto de hecho deviene absurdo: no es que el adquirente no goce de la protección del artículo 34 LH, es que ni siquiera podrá inscribir su adquisición, por cuanto se habrá roto la cadena de transmisión prescrita en el artículo 20 LH ⁸⁹. En consecuencia, podemos concluir que la salvedad del tercero protegido por la fe pública registral resulta ciertamente gratuita.

Sin embargo, ¿deberíamos mantener la misma opinión en el caso de una finca no inscrita, que ha sido repetidamente transmitida, cuando el último adquirente procede a inmatricular la finca?, ¿sería posible llegar a una conclusión distinta, en tanto en cuanto no aplicaríamos el artículo 34 LH sino el artículo 32 LH ⁹⁰? A nuestro juicio, la respuesta debe ser igualmente negativa por cuanto el artículo 32 LH no otorga la protección de la fe pública registral –sino la del tercero civil–, por lo que no podría oponerse a la ejecución de la afección pues no reúne las condiciones de la excepción. ⁹¹

⁸⁷ BAS Y RIVAS, Francisco, «La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de derechos reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957.

⁸⁸ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», *op. cit.*, pág. 420 y 421.

⁸⁹ Artículo 20 LH: «Para inscribir o anotar títulos por los que se declaren, transmitan, graven, modifiquen o extingan el dominio y los demás derechos reales sobre inmuebles, deberá constar previamente inscrito o anotado el derecho de la persona que otorgue o en cuyo nombre sean otorgados los actos referidos. En el caso de resultar inscrito aquel derecho a favor de la persona distinta de la que otorgue la transmisión o gravamen, los Registradores denegarán la inscripción solicitada. (...)».

⁹⁰ Artículo 32 LH: «Los títulos de dominio y de otros derechos reales sobre bienes inmuebles, que no estén debidamente inscritos o anotados en el Registro de la Propiedad no perjudican a tercero».

Reconducimos, pues, el problema a la polémica que en materia hipotecaria mantienen los defensores de un sistema monista –el ámbito del art. 32 queda subsumido por el del art. 34–, o dualista –que reservan la protección del artículo 32 al titular inmatriculante–.

⁹¹ Véase DE LA ROSA VARGAS, *op. cit.*

- c) El silencio que guardaba el antiguo artículo 76 LRHL, ha merecido respuestas a favor y en contra de la excepción al principio de protección del tercero hipotecario.

Un sector doctrinal ⁹² negaba la protección del tercero hipotecario frente al derecho de afección conferido a la Administración Local, fundamentando dicha excepción a las normas generales del Derecho Hipotecario, en primer lugar por la constitución *ex lege* de la afección, operada la transmisión del bien; en segundo lugar, por la innecesariedad de la constancia registral para su validez y eficacia frente a terceros, en la medida en que esta garantía ya goza de una publicidad legal que le da cobertura frente a cualquier tercero adquirente.

De lo contrario, si la afección se paralizara frente a un tercero que hubiese inscrito su adquisición con anterioridad a la anotación de la afección en el Registro, estaríamos eliminando toda virtualidad práctica a la garantía, en la medida en que no es extraño que la transmisión que hace surgir la afección del bien inmueble acceda al Registro con anterioridad al inicio del procedimiento de derivación de la acción recaudatoria contra el adquirente que inscribe, lo cual se contradice con la finalidad de la propia garantía, que no es otra que la de perseguir el bien afecto, sea cual sea su poseedor. Es por ello que debía darse prioridad a la norma local, especial, sobre las generales y considerar el antiguo artículo 76 LRHL como otra excepción, en iguales términos que el artículo 73 ALGT, al principio general de publicidad registral ⁹³.

En contra de esta posición, otro sector doctrinal ⁹⁴ entendía que la afección prevista en dicha norma carecía de eficacia frente al tercero hipotecario, por cuanto que todas las excepciones a dicha protección –principio basilar sobre el que se erige todo nuestro sistema hipotecario– deberán venir legalmente establecidas o constituir cargas legales inherentes al contenido del derecho de propiedad. Por tanto, ninguna excepción podrá presumirse sino que debe ser expresamente establecida, como sucede en el caso de la hipoteca legal tácita constituida en los artículos 73 ALGT y 194 LH.

A mayor abundamiento, el originario artículo 76 LRHL remitía su exigibilidad a los términos del artículo 41 ALGT, procedimiento desarrollado en el artículo 37 RGR, en el que se contempla expresamente su oponibilidad a cualquier tercero, salvo que éste quede protegido por la fe pública registral.

Por otra parte, si bien es cierto que la obligación de la que deriva la responsabilidad del adquirente goza de una publicidad superior (la que otorga el art. 9.3 de la Constitución), también lo es que el presupuesto que hace surgir dicha responsabilidad, el impago de dicha de obligación, no goza de tal publicidad.

⁹² Encabezado por ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*

⁹³ STSJ de Castilla y León, de 20 de diciembre de 2000, de Castilla-La Mancha, de 18 de diciembre de 2000, de Galicia de 25 de octubre de 1997.

⁹⁴ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente...», *op. cit.*; DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos de la afección...», *op. cit.*; CASANA MERINO, Fernando, «Las garantías del crédito y los tributos locales», *op. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *op. cit.*

Según cierta tesis intermedia defendida por algún autor, con loable voluntad integradora pero escaso fundamento jurídico, el primer adquirente del bien afecto no podrá oponer su condición de tercero hipotecario, en el supuesto de la afección al pago de las deudas pendientes por el IBI, en la medida en que la ausencia de la excepción prevista en el artículo 74 de la ALGT traducía, precisamente, la voluntad del legislador de no extender dicha protección, debiendo por ello soportar dicha carga. No obstante, ello no sería predicable respecto del segundo adquirente del bien afecto, y de aquellos sucesivos, para los cuales la ausencia de previsión expresa en contrario permite, por contra, oponer su condición de adquirente de buena fe, protegido por la fe pública registral ⁹⁵.

A nuestro juicio, la falta de virtualidad práctica a que conducía la interpretación de la inoponibilidad frente al tercero hipotecario resultaba innegable. Y ello porque las precauciones registrales previstas para la afección de los inmuebles al pago de los impuestos transmisorios, que han hecho devenir superflua la protección del tercero hipotecario ⁹⁶ (por cuanto ningún adquirente podrá gozar de la condición del art. 34 LH sin haber satisfecho previamente todas las deudas tributarias derivadas de dicha transmisión), no habían sido previstas igualmente ni eran extensibles al IBI.

⁹⁵ Dicha tesis es sostenida por ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...», según la cual «Se echa de menos, no obstante, en el artículo 76 LHL la referencia –sí contenida en el artículo 74– a la inoponibilidad del derecho de afección frente a los posibles terceros que, de buena fe, hubieran adquirido el bien. En una primera aproximación se podría sostener que dicha previsión no resulta aplicable en este caso, pues el derecho de afección que establece el artículo 74 LGT rige en el ámbito de los impuestos que gravan las transmisiones, adquisiciones o importaciones, entre los que no se ubica, como ya sabemos, el IBI. Siendo además la LHL posterior y especial respecto de la LGT, resulta lógico pensar que deba primar lo previsto en ella, postura que, por otra parte, podría encontrar su justificación en la pretensión del legislador de no aplicar aquí dicha previsión.

Así, puesto que la afección no es anterior a la transmisión sino que deriva precisamente de ella, lógico puede parecer que el primer adquirente deba pechar en todo caso con la carga que la misma supone. De no ser así, el adquirente del bien afecto podría liberarse de la mencionada carga alegando el cumplimiento de los requisitos previstos a tal efecto por el artículo 34 LH, lo que vaciaría de contenido la previsión del artículo 76 LHL.

Este argumento se diluiría, sin embargo, en el supuesto de que dicho sujeto transmitiera el bien afecto. En estos casos nos parece que, puesto que no existe previsión expresa en sentido contrario, nada debería impedir que los subsiguientes adquirentes pudieran liberarse del pago de la deuda tributaria haciendo valer su condición de terceros de buena, y ello por aplicación de las reglas generales propias de la mecánica registral (art. 34 LH). Ciertamente si así fuera, podría objetarse a esta opinión que sería fácil eludir la garantía de la Hacienda mediante la interposición de transmisiones intermedias. Sin embargo, lo contrario nos resulta excesivamente duro. Por ello pensamos que lege ferenda debería, expresamente preverse la posibilidad de aplicación de esta excepción, y ello en aras de un mayor respeto a los derechos de terceros, cuya adecuada protección ha de procurar siempre el ordenamiento jurídico.

Según esto, quien adquiera de aquel a quien le transmitió el sujeto pasivo del impuesto el concreto derecho gravado, podrá exonerarse del pago de las deudas tributarias pendientes por esta causa alegando, tal como prevé el art. 74 LGT, haber adquirido con buena fe y justo título o encontrarse protegido por la fe pública registral.»

⁹⁶ Dichas medidas son, en primer lugar el cierre registral a las transmisiones que no acrediten el pago de los impuestos que gravan la transmisión (art. 254 LH). En segundo lugar, la nota de afección que se extiende de oficio por el Registrador, para asegurar las liquidaciones complementarias que procedan en relación con dichos impuestos (art. 122 RITP y AJD, art. 100 RISD).

Pero la finalidad pragmática no podía constituir un argumento de mayor peso jurídico que el del respeto al principio de seguridad jurídica, el cual exige, rotundamente, que toda excepción a la protección de la fe pública registral se establezca expresamente y en virtud de norma legal, sin que la previsión en una Ley de una garantía «hipotecaria» comporte un régimen jurídico especial, si la norma constitutiva así no lo establece específicamente ⁹⁷.

La incertidumbre expuesta ha sido finalmente resuelta, en dos tiempos, con la nueva redacción dada al nuevo artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL), la cual se ha decantado por consolidar una nueva excepción a la protección del tercero hipotecario, distinta de la proclamación expresa y directa, al estilo del artículo 73 de la ALGT, o de la indirecta prevista para los impuestos transmisivos, mediante la nota de afección inscrita de oficio en el Registro y cierre registral. La nueva modalidad del artículo 65 (art. 64 TRLRHL) consiste en la obligación por parte de los Notarios, de informar a los comparecientes sobre las deudas a que, en concepto de IBI, puede quedar afecto el inmueble objeto de transmisión por el acto o negocio que se protocoliza ⁹⁸, de tal modo que ningún adquirente reúna ya la condición de tercero de buena fe oponible a la Administración que dirija su acción recaudatoria en el ejercicio de la citada garantía real.

3.2. A la luz de la NLGT.

El nuevo marco legislativo podría, en un principio, haber rendido la construcción hasta ahora expuesta y defendida en un cúmulo de zarandajas jurídicas que podían haber sido ahorradas al paciente lector que hasta aquí ha perseverado, si no fuese por el hecho de que el nuevo régimen, lejos de salvar las contradicciones señaladas, ahonda en ellas al configurar como un presupuesto de hecho de responsabilidad subsidiaria la adquisición de un bien afecto al pago de deudas tributarias, ele-

⁹⁷ SÁNCHEZ VEIGA, Jesús A., «Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3/2002, «(...) Lo contrario, insistimos que en una perspectiva de prelación y preferencia, supondría abrir una importante brecha al sistema hipotecario español, pues el acreedor hipotecario, que acepta en garantía un derecho real de hipoteca sobre un determinado bien, lo hace sobre la base de que en el futuro podrá llegar a ejecutarlo ateniéndose, de forma exclusiva (y salvo excepciones legalmente previstas, como puede ser la propia hipoteca legal tácita del artículo 73 de la Ley General Tributaria), a la situación de cargas y gravámenes existentes sobre dicho bien en el momento constitutivo y con la certeza jurídica de que todas las que puedan venir con posterioridad, habrán de ser sanadas o subsanadas por la ejecución de su propio derecho real de hipoteca, sin que afecten al “valor de afección”, al “valor de ejecución”, del bien que ha aceptado como garantía. En este sentido, por tanto, parece necesario concluir, en un sentido más general, que el crédito tributario protegido por derecho de afección, y a diferencia de una hipoteca legal tácita, ha de ceder frente al derecho de acreedores hipotecarios preferentes por orden de prioridad temporal: “prior in tempore, potior in iure”, desplegando toda su eficacia».

⁹⁸ Desde el 1 de enero de 2004, la información ha de ser más detallada, pues advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre las deudas pendientes por el IBI asociadas al inmueble que se transmite, sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto, cuando tal obligación subsista por no haberse aportado la referencia catastral del inmueble, conforme al artículo 43.2 del TR de la Ley del Catastro, sobre la afección de los bienes al pago de la cuota tributaria y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones, el no efectuarlas en plazo o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas, conforme a lo previsto en el artículo 70 del TR de la Ley del Catastro Inmobiliario.

vando a rango legal la confusión de una obligación personal (la responsabilidad tributaria) con una garantía de carácter real (afección de bienes)⁹⁹. Es por ello que hemos considerado oportuno el análisis de la situación vigente con la Ley 230/1963¹⁰⁰, pues los conceptos, categorías y conclusiones extraídas sobre la naturaleza jurídica de la afección de bienes y de la situación del adquirente han de ser una útil referencia en el análisis del régimen jurídico que se avecina.

Dicho análisis se expone utilizando la misma metodología que hemos seguido anteriormente: determinación de la naturaleza jurídica de la afección, características identificativas y posición jurídica del adquirente del bien afecto.

3.2.1. Responsabilidad subsidiaria.

Recuperando la síntesis de la nueva normativa avanzada al inicio del trabajo¹⁰¹, debemos comenzar por el Capítulo IV del Título II: Los obligados tributarios, prestando particular atención a la Sección 3.^a: Responsables tributarios.

De conformidad con el artículo 43.1.d) de la NLGT, el adquirente de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta ley es un responsable subsidiario de la deuda tributaria. Las consecuencias de semejante afirmación se contienen en el artículo 41, en el que se recoge el régimen básico de la responsabilidad tributaria: obligación, junto al deudor principal, de pago de la deuda; alcance de la responsabilidad, con carácter general, a la totalidad de la deuda exigida en período voluntario y exclusión de sanciones; procedimiento de declaración de responsabilidad, previo trámite de audiencia, que exige la declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios, en su caso; derecho de reembolso frente a éste, en los términos previstos en la legislación civil¹⁰².

Señalamos, pues, como primera novedad, la desaparición del artículo 41 de la ALGT, relativo al régimen de los adquirentes de bienes afectos, al procedimiento de derivación de la acción tributaria y al alcance de la misma en función de la afección fijada en la ley.

⁹⁹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5/2003: «En mi opinión este proceder no es acertado, y, antes bien, debería haberse aprovechado el cambio normativo que se avecina para no considerar este supuesto como de responsabilidad, y ello de acuerdo con lo señalado por una amplia doctrina, que ha indicado a este respecto que el mismo debe reconducirse a un derecho de afección, es decir, a una garantía real del crédito tributario, no a la que supone la institución del responsable, puesto que los bienes afectos al pago de un tributo se erigen en garantía del mismo, con independencia de quién sea su titular y de que los mismos se hayan transmitido. Por ello se ha hablado de que en esta situación nos hallamos ante un supuesto de rehipersecutoriedad; pero sin que el adquirente del bien tenga que responder con todo su patrimonio, como sucedería si fuera un responsable del tributo; ello aparte de que el sujeto se libera de su responsabilidad transmitiendo el bien, ya que ésta es, en definitiva, la auténtica garantía, y no su titular dominical».

¹⁰⁰ Y no por un aparente espíritu nostálgico ni torturador del que suscribe.

¹⁰¹ De la que recomendamos una rápida «relectura».

¹⁰² La problemática de la responsabilidad tributaria constituye un tema autónomo de estudio que excede el ámbito de este trabajo. Por ello, sólo profundizaremos en ella, en la medida en que ello sea necesario por su relación con la adquisición de bienes afectos al pago del IBI.

De este modo se ha suprimido el elemento clave que caracterizaba la afección de bienes como un derecho especial de garantía real, reconduciéndose al ámbito de la responsabilidad subsidiaria. Ello implica, desde el punto de vista formal, la sustitución del procedimiento de derivación de la acción de cobro (arts. 41 ALGT y 37 RGR) por el de la declaración de responsabilidad, previa falencia del deudor principal (arts. 174 y 176 NLGT). Pero desde un punto de vista sustantivo, ¿puede ser el adquirente de un bien afecto un auténtico responsable tributario, que responde personalmente, *ultra vires*, con su patrimonio presente y futuro, de la deuda a cuyo pago está afecto el bien adquirido? ¿Es posible que la ley haya fijado la adquisición de un bien afecto como el presupuesto de hecho que sitúa al adquirente del bien afecto, «junto a los deudores principales», como responsable subsidiario del pago de la deuda tributaria, al mismo nivel que, por ejemplo, un «administrador de hecho o de derecho de las personas jurídicas» infractoras o que hayan cesado de hecho, etc.?

La respuesta hemos de buscarla en «los términos del artículo 79 de esta ley», a los que el artículo 43.1.d) remite el alcance de la responsabilidad.

3.2.2. Características de la responsabilidad subsidiaria del adquirente.

De acuerdo con el artículo 79 de la NLGT, los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria ¹⁰³ «responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga». Permítase la descomposición por sintagmas, de cada uno de los cuales podemos extraer una característica:

- a) Los adquirentes «*de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria responderán*», deberán hacer frente cual responsables que son, de la deuda tributaria a cuya satisfacción ha sido afecto por ley el bien adquirido. Es decir, que la responsabilidad subsidiaria del adquirente coincide con el alcance de la afección fijado por la ley.
- b) Los adquirentes responderán «*subsidiariamente*», recordemos que son responsables subsidiarios ex artículo 43.1.d), y «*si la deuda no se paga*». Queda meridianamente claro, incluso para la más reticente de las mentes ¹⁰⁴, que al adquirente sólo puede exigírsele el pago de la deuda una vez agotado el procedimiento recaudatorio frente a los deudores principales y responsables solidarios, si los hubiere, con resultado fallido.
- c) Los adquirentes responderán «*por derivación de la acción tributaria*» que, tal como señala el artículo 41.5 NLGT, salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley ¹⁰⁵. No obstante, con anterioridad a esta declaración, la

¹⁰³ Caso del artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL), y de los artículos 78 y 79.2 de la NLGT, que vienen siendo los supuestos de afección de referencia.

¹⁰⁴ Éste es uno de los ejemplos del afán «docente» que el legislador ha manifestado en la NLGT.

¹⁰⁵ Procedimiento reglado frente a responsables tributarios.

Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley ¹⁰⁶ y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley ¹⁰⁷.

- d) Los adquirentes de bienes afectos responderán «con ellos». Éste va a ser, a nuestro juicio, el elemento clave que caracterice la responsabilidad subsidiaria del adquirente, que introduzca cierta lógica en su régimen jurídico, y que lo distinga netamente del resto de los supuestos previstos en el artículo 43 de la ley.

¿Cuál es el significado que encierra la expresión «responderán con ellos»? A nuestro juicio, sólo caben dos posibles interpretaciones:

- a) En el sentido de «hasta el importe del valor del bien», lo cual se traduciría en un supuesto de responsabilidad tributaria limitada ¹⁰⁸, en modo tal que podrá derivarse la acción tributaria por el importe de la deuda garantizada con la afección, salvo que ésta sea superior al valor del bien adquirido, en cuyo caso la derivación quedará reducida al importe de dicho valor. Pero de este importe deberá responder personalmente el adquirente, con su patrimonio personal presente y futuro, desarrollándose contra el mismo un procedimiento de recaudación íntegro, en los términos del Capítulo V ¹⁰⁹. Dicha interpretación, amén de creativa ¹¹⁰, conduce a la conclusión de que se ha creado un supuesto de responsabilidad tributaria por deuda ajena que:
- i. Carece de todo fundamento, pues no existe la más mínima conexión entre el responsable (adquirente) y el deudor principal (sujeto pasivo del tributo garantizado con la afección) o la deuda tributaria que se le deriva, que pueda justificar el nacimiento de una obligación personal en el hecho de adquirir un bien afecto por ley al pago de una deuda tributaria.
 - ii. Que vacía de contenido el derecho real de afección establecido por ley a favor de la Administración, pues éste ya no consiste en la sujeción directa del bien al pago de la deuda garantizada con la afección (la cual deba ser soportada por terceros adquirentes), sino en la derivación de la acción tributaria a un nuevo responsable subsidiario, los susodichos terceros adquirentes ¹¹¹.

¹⁰⁶ Que podrán consistir en: a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución. b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva. c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos. d) (...). e) Cualquier otra legalmente prevista.

¹⁰⁷ Facultades de la inspección de los tributos y de la recaudación tributaria.

¹⁰⁸ Al estilo de la de los sucesores, que responden con el límite de la cuota de liquidación que les correspondan o de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario.

¹⁰⁹ Actuaciones y procedimiento de recaudación que exigirían, en caso de impago y si no se llega a un acuerdo con un orden diferente, el embargo y ejecución del patrimonio por el orden del artículo 169.2 de la NLGT, en el que antes de los bienes inmuebles se encuentran: 1.º dinero efectivo o en cuentas bancarias; 2.º créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo; 3.º sueldos, salarios y pensiones.

¹¹⁰ Si el legislador hubiese querido decir que responden «hasta el importe del valor del bien afecto», lo hubiese dicho. Asimilarlo a la expresión «con ellos» es, sin duda, un exceso de interpretación.

¹¹¹ Los cuales, en caso de concurrencia por cotitularidad o por adquisiciones sucesivas, serán responsables solidariamente (art. 35.6 NLGT), como grado máximo del paroxismo responsabilizador alcanzado.

- b) En el sentido de «únicamente con los bienes afectos», es decir, responden por la deuda que determina el alcance de la afección, hasta el importe del valor del bien afecto, y exclusivamente con el bien afecto. Por tanto es una responsabilidad limitada no sólo al valor del bien sino al propio bien ¹¹², lo cual deja fuera del procedimiento de derivación de la acción tributaria y actuaciones recaudatorias que del mismo se deriven al resto del patrimonio del adquirente, que permanecerá absolutamente ajeno al mismo.

De dicha limitación se derivan unas consecuencias jurídicas esenciales:

- i. Las medidas cautelares que la Administración pueda adoptar con carácter previo a la declaración sólo podrán venir referidas al bien afecto (anotación de embargo preventivo o prohibición de enajenar, gravar o disponer).
- ii. Por el contrario, si el adquirente transmite el bien afecto, no habrá modo de hacer efectivo el cobro de la deuda frente a dicho responsable, pues ya no se encuentra en su patrimonio el único elemento susceptible de ejecución. Dicha limitación a las facultades de la Administración nos parece justificada y proporcionada, teniendo en cuenta las amplias facultades cautelares que puede activar para evitar que el adquirente enerve su responsabilidad por la mera transmisión del bien afecto.

Esta última interpretación es la única que permite dotar de una cierta coherencia interna al nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria en que se ha situado al adquirente de bienes afectos, sin que por ello desaparezca la sensación de desconcierto cuando se recuerda que el mismo sólo es «responsable» ¹¹³ de haber adquirido un bien con una carga real.

Nótese que, desde esta perspectiva, el régimen de «responsabilidad subsidiaria limitada y real» que hemos descrito recuerda rápidamente a aquel «derecho real administrativo especial» que predicaba el Tribunal Supremo ¹¹⁴ sobre el derecho de afección previsto en la ALGT, caracterizado por su naturaleza subsidiaria y la exigencia de la derivación de la acción recaudatoria según el artículo 41 de la ALGT ¹¹⁵.

El resultado final, a la luz de la nueva legislación, es un sistema de garantía complejo ¹¹⁶ articulado sobre un fundamento real (la afección de bienes al pago de deudas), que se hace efectivo por medio de una acción personal (la responsabilidad subsidiaria). El objetivo, a nuestro juicio, no

¹¹² Que podría ser adjetivada como una «responsabilidad real», por oposición al resto de los supuestos de responsabilidad tributaria, cuya naturaleza y régimen jurídico es claramente personal.

¹¹³ En el sentido no jurídico-tributario del término.

¹¹⁴ Anteriormente citadas Sentencias de 12 de julio de 1996, de 14 de noviembre de 1996, de 20 de noviembre de 2000, por ejemplo.

¹¹⁵ Para el TS la naturaleza jurídica de la garantía era un derecho real de afección, contaminado con elementos de la responsabilidad subsidiaria. Para la NLGT, la garantía es un supuesto de responsabilidad subsidiaria limitada a los efectos reales de la afección. Si se permite la imagen, hemos pasado del verde mar (más verde que azul) al azul turquesa (más azul que verde).

¹¹⁶ Aunque compuesto por dos colores, verde y azul, ¿no es, acaso, el turquesa un color por sí mismo?

ha sido el de establecer un verdadero supuesto de responsabilidad tributaria, en el sentido de que responda personalmente de una deuda a la que es absolutamente extraño, sino el de sacar al adquirente de bienes afectos del ámbito de los titulares de bienes hipotecados o que garantizan deudas que no son propias ¹¹⁷, para reconocerle los derechos y facultades del estatuto del responsable. Con ello, de camino, ha eliminado un procedimiento extraño y de contornos difusos (los arts. 41 ALGT y 37 RGR), reconduciendo al procedimiento tributario previsto frente a los responsables la ejecución o realización de la afección de los bienes.

3.2.3. Configuración del adquirente como obligado tributario.

Esta discusión queda exenta de todo provecho a la luz de la NLGT, en la medida en que el concepto de «obligado al pago» ha sido sustituido por el de «obligado tributario» ¹¹⁸, siendo éste aquel a quien la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, entre los que se encuentran, obviamente, los responsables tributarios.

3.2.4. Protección del tercero hipotecario.

Las reflexiones que a este respecto hemos realizado de acuerdo con la ALGT pueden ser mantenidas respecto de la NLGT, en la medida en que:

- a) La hipoteca legal tácita prevista en el artículo 78 conserva su preferencia frente a cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos.
- b) La afección de los bienes y derechos transmitidos al pago de los tributos que gravan dichas transmisiones, prevista en el artículo 79.2, opera cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral ¹¹⁹.
- c) El artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) no queda afectado por ninguna norma general, de modo que se mantiene el mecanismo de información a los terceros adquirentes vía notarial, agravado desde el 1 de enero de 2004, de modo que no haya posibilidad de adquirir la condición de tercero hipotecario protegido por la fe pública registral que pueda enervar una derivación de responsabilidad por este motivo.

¹¹⁷ Los cuales deben soportar la realización directa e inmediata de su bien, sin otro derecho que el de preaviso, para frenar la ejecución mediante el pago por sí mismos.

¹¹⁸ Otra discusión, ajena al presente trabajo, es la utilidad hermenéutica del nuevo concepto, que FERREIRO LAPATZA, Juan J., (*La Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, 2004), califica como «impreciso», «inútil», «pleonástico» y «tautológico».

¹¹⁹ Podríamos decir que la inscripción en un registro público es una causa de exención de responsabilidad que opera como la certificación negativa de deudas o sanciones expedida por la Administración en virtud del artículo 175.2 de la NLGT, para evitar la responsabilidad solidaria prevista para el sucesor en la titularidad o ejercicio de una explotación económica, prevista en el artículo 42.1.c) de la misma.

4. EL ALCANCE DE LA GARANTÍA INMOBILIARIA

En este apartado procede determinar qué deudas tributarias, devengadas en concepto de IBI, quedan garantizadas por la afección del bien (cuya titularidad se grava con dicho impuesto) al pago de las mismas. Para ello es preciso distinguir las dos garantías reales que afectan a dicho impuesto, cada una de las cuales tiene un ámbito objetivo diverso.

4.1. Artículo 78 LGT: hipoteca legal tácita ¹²⁰.

4.1.1. Elementos de la deuda.

Cierta problemática se planteaba en la anterior normativa respecto de los elementos de la deuda tributaria a que afectaba la hipoteca legal tácita del artículo 73 de la ALGT, que establecía la preferencia absoluta de la Administración ¹²¹ para el cobro de «*las deudas no satisfechas*» correspondientes al año natural en que se ejercita la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior. El ejercicio de interpretación se centraba en el entendimiento del término deuda como deuda tributaria y, por tanto, sobre la exclusión de las costas del procedimiento que carecen de esta naturaleza; y más aún, en el sentido de deuda tributaria, tal como la definía el artículo 58 de la ALGT, en clara referencia a la desatinada inclusión de las sanciones en dicho concepto ¹²².

La nueva regulación, a nuestro juicio, despeja las dudas a este respecto, por los siguientes motivos:

- a) La sección en que se encuadra la actual hipoteca legal tácita regula las «*Garantías de la deuda tributaria*», por tanto, sólo las deudas de naturaleza tributaria quedan protegidas por dicha garantía.
- b) La versión de la hipoteca legal tácita del artículo 78 de la NLGT añade el carácter de «*devengadas*» a las deudas no satisfechas correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior, que son las deudas amparadas por esta garantía.

¹²⁰ En relación con el ámbito objetivo de dicha garantía, no plantea problemas su aplicación al IBI pues se trata de un tributo periódico que grava los derechos inscribibles en un Registro Público (propiedad o derechos reales de uso o disfrute).

¹²¹ «...el Estado, las Provincias y los Municipios tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor o adquirente, aunque éstos hayan inscrito sus derechos, para el cobro de las deudas no satisfechas...».

¹²² La Resolución del TEAC de 13 de enero de 1987 excluye expresamente las costas por este motivo. En relación con las sanciones, la doctrina asiente unánimemente en la exclusión de éstas del ámbito de la garantía, sobre la base del principio de personalidad de la pena, el cual resultaría indirectamente vulnerado si por imperativo legal quedan garantizadas con bienes de terceros las penas o sanciones impuestas a otros (SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita...», *op. cit.*). Éste ha sido, asimismo, el sentir de la Jurisprudencia, para la cual el principio de personalidad de la pena se opone, a radice, a su garantía con bienes de terceros (STS de 22 de enero de 1993, STSJ de La Rioja, de 7 de octubre de 1996).

¿Qué novedad aporta la introducción de este adjetivo? ¿Qué pretende matizar el legislador con ello? El devengo hace pensar nuevamente en el nacimiento de deudas tributarias, quedando excluidas, a fortiori, las costas de procedimiento y las sanciones ¹²³.

Pero el matiz introducido es aún más refinado, si se observa que deudas tributarias devengadas y no satisfechas correspondientes a dos determinadas anualidades son realmente tanto la deuda principal liquidada en período voluntario como los intereses de demora y recargo de apremio devengados por el impago de la primera. Estos elementos accesorios son deudas tributarias que han podido nacer con posterioridad a los dos años naturales fijados por la ley, pero que están «devengadas» y «corresponden» a dichos años, pues son accesorios de la deuda principal correspondiente a los mismos. En consecuencia, la hipoteca legal tácita que se ejecuta frente a cualquier otro acreedor, aun hipotecario, del deudor principal abarca las deudas liquidadas en los años naturales seleccionados en dicho precepto, así como los intereses de demora y recargos de apremio devengados que traigan causa de aquéllas.

- c) La anterior conclusión no puede aplicarse cuando el bien afecto ha sido adquirido por un tercero. De acuerdo con los apartados 3 y 4 del artículo 41, la responsabilidad subsidiaria de éste alcanzará la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. No alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que legalmente se establezcan.

Por tanto, en caso de que la hipoteca legal tácita se ejercite contra un tercer adquirente, queda claro que la responsabilidad subsidiaria sólo podrá ser declarada por el importe de la deuda liquidada en período voluntario, lo que excluye, amén de sanciones, intereses de demora y recargos de apremio. En caso de impago, se iniciará el correspondiente procedimiento ejecutivo, en el que sólo podrá realizarse el bien afecto, si bien el valor obtenido debe satisfacer, junto con el importe de la responsabilidad derivada, los intereses de demora y el recargo de apremio devengado en el curso de dicho procedimiento ejecutivo ¹²⁴.

4.1.1.1. Anualidades garantizadas.

También ha sufrido una pequeña pero importante modificación la forma de determinar las anualidades que gozan de preferencia absoluta.

¹²³ De acuerdo con la nueva definición de deuda tributaria, artículo 58.3 NLGT, las sanciones no forman parte de la deuda tributaria, aunque se recauden por el procedimiento previsto para éstas.

¹²⁴ Artículo 174.6 de la NLGT: El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose (la responsabilidad, se entiende) al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley.

La determinación del «*año natural en que se ejercite la acción administrativa de cobro y al inmediato anterior*» constituía el aspecto más controvertido del artículo 73 de la ALGT, habiendo jugado la jurisprudencia un papel determinante en el desarrollo reglamentario que de dicho precepto se ha realizado posteriormente ¹²⁵.

En efecto, el artículo 37.2 del RGR de 1968 disponía que se «*ejercita la acción administrativa de cobro cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario*». Dicha formulación, como declaración de principios o información de cultura general es, sin duda, impecable. Pero como precepto que delimitara temporal y objetivamente el contenido de la garantía real constituía una desnaturalización de la misma, generando una hipoteca continuada y de forma indefinida: para cada ejercicio impositivo, nacería una nueva hipoteca legal tácita que cubriría dicho año y el anterior (que ya debía estar garantizado por una anterior constituida con el inicio de su correspondiente período voluntario), lo cual conducía a una situación lógicamente absurda y jurídicamente inaplicable. Pero lo cierto es que, en un tributo periódico de cobro por recibo, la acción de cobro se ejercita cuando se notifica dicho recibo, otorgándose un período de pago en voluntario ¹²⁶, de tal modo que, el precepto reglamentario se limitó a aclarar el precepto legal.

Para evitar el nacimiento continuado de una nueva hipoteca, el artículo 19 de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto de 24 de julio de 1969, rectificó el momento en que se ejercita la acción administrativa, el cual pasa a ser «*cuando se inicia el procedimiento de recaudación en período voluntario de los débitos correspondientes al ejercicio económico en que se haya inscrito en el Registro el derecho o efectuado la transmisión de los bienes o derechos de que se trate*». Las consecuencias derivadas de la introducción de este criterio son esencialmente dos:

1.º La referencia a un período voluntario concreto, aquel en que se inscribe o efectúa la transmisión, constituía una muy singular interpretación de la formulación legal «*ejercicio en que se ejercita la acción administrativa*», por cuanto establecía implícitamente una condición que no preveía la ley para el nacimiento de la afección: bien la inscripción en el registro del derecho, bien la transmisión del bien sobre el que recae el tributo garantizado.

En efecto, el artículo 73 LGT no prevé que la afección al pago de las dos anualidades nazca cuando se transmite el bien [como en el caso del art. 65 LRHL (art. 64 TRLRHL)] o se inscriba el derecho adquirido. La referencia al ejercicio de la acción administrativa se prevé como criterio temporal para fijar las anualidades garantizadas por la hipoteca legal tácita, pero nada induce a pensar que condición del nacimiento o constitución de la misma sean hechos inciertos y ajenos a la acción de la Administración, como son la transmisión del bien inmueble que será afectado o la inscripción en el registro del derecho adquirido.

¹²⁵ Véase GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La concurrencia del crédito...», *op. cit.*, pág. 87 a 89 y SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita...», *op. cit.* Ambos autores sintetizan los antecedentes normativos de este precepto.

¹²⁶ Para los anteriores autores la acción de cobro se ejercita cuando se inicia el procedimiento ejecutivo mediante la notificación de la providencia de apremio.

Según dicho precepto, dos de las anualidades de ciertos tributos quedarán cubiertas por una hipoteca legal, tácita y de primer grado. Cuáles: la correspondiente al ejercicio en que se ejercita la acción administrativa y la inmediata anterior. Nada hace indicar que ello implique implícitamente la transmisión o la inscripción del bien, actos ambos que quedan al arbitrio del titular del mismo.

Con ello, no sólo se ha modificado el contenido objetivo de la garantía sino su virtualidad, en la medida en que se ha introducido una condición inexistente en la configuración legal de la hipoteca legal tácita. Con dicho criterio, no se constituye una hipoteca legal tácita hasta que se transmita o inscriba el bien inmueble, mientras que con la formulación legal la garantía existe desde que se ejercita la acción administrativa, con independencia de los actos que el sujeto pasivo efectúe sobre el bien inmueble afecto ¹²⁷.

2.º Se trata de un criterio nuevamente confuso en tanto que ofrece una doble posibilidad temporal, momento de inscripción del derecho o momento de transmisión, que en la práctica pueden diferir notablemente, sin que se especifique cuál de los dos tiene preferencia ¹²⁸.

Sin embargo, aun siendo claramente «innovador», fue un criterio que eliminaba el problema de la continuidad de la hipoteca, derivada de la naturaleza periódica del tributo que garantiza, que halló el respaldo de la Jurisprudencia, justificando su fundamento en el hecho de que en el ejercicio en el que el tercer adquirente protegido por la fe pública registral inscribe su derecho es aquel en el que entra en colisión con la garantía privilegiada establecida a favor de la Administración ¹²⁹. La aceptación jurisprudencial, por tanto, de dicho criterio ha conducido a su definitiva consagración en el actual artículo 35.2 RGR.

¹²⁷ ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» considera, por ello, que «en este caso, y aun cuando el RGR vincule la especial preferencia que se desprende de este precepto a la anualidad en que el tercero adquiere el bien gravado o inscribe su derecho hipotecario sobre el mismo, lo cierto es que nada justifica que se restrinja el uso de esta garantía para los casos en que se hubiera producido la transmisión del bien o la inscripción de una carga hipotecaria sobre el mismo.»

¹²⁸ Ello conduce nuevamente a incertidumbres sobre cuáles sean las anualidades garantizadas, por ejemplo, en el caso de la transmisión de un bien inmueble sin que el transmitente se encuentre al día en el IBI (primer presupuesto para que se produzca el nacimiento de la hipoteca legal tácita), mientras que el adquirente no procede a inscribir su derecho hasta varios años después, sin haber satisfecho tampoco las anualidades devengadas con anterioridad al acceso al Registro (segundo presupuesto de constitución de la hipoteca legal tácita).

¹²⁹ STS de 21 de diciembre de 1979: «Que el artículo 194 de la LH al establecer que "El Estado, las provincias y los pueblos tendrán preferencia sobre cualquier otro acreedor y sobre el tercer adquirente, aunque haya inscrito sus derechos en el Registro, para el cobro de la anualidad corriente y de la última vencida y no satisfecha de las contribuciones o impuestos que graven a los bienes inmuebles", parece está refiriendo la expresión "anualidad corriente", aunque no con suficiente claridad, a aquella que transcurre en la fecha de inscripción en el Registro de la Propiedad del derecho del tercero, afectado por dicha preferencia, ya que de no ser así la mención indiferenciada que hace de "cualquier otro acreedor" y de "el tercer adquirente" carecería de sentido, por cuanto para el "tercer adquirente del dominio" el término "anualidad corriente" siempre habría que referirlo a la fecha de inscripción, al ser obvio que quien deviene propietario de una finca ha de satisfacer desde el momento de su adquisición las contribuciones e impuestos que la gravan y, en cambio, para el titular de un crédito hipotecario anualidad corriente, de aceptarse la tesis de la recurrente, podría ser aquella en que el Estado ejercite la acción administrativa de cobro, cualesquiera fueran las anualidades transcurridas desde la fecha de la inscripción, lo que supondría, en definitiva, diversificar el alcance del privilegio concedido por la norma legal ante los distintos supuestos que reciben de la misma un tratamiento unitario, a lo que es de añadir

La formulación del artículo 78 de la NLGT parece haber atendido a las críticas que en este sentido formula la doctrina ¹³⁰, estableciendo la garantía para las deudas devengadas y no satisfechas «*correspondientes al año natural en que se exija el pago y al inmediato anterior*». La literalidad del precepto parece, pues, establecer la preferencia absoluta para el cobro de las deudas correspondientes al año natural en que se exija el pago, es decir, se inicie el procedimiento ejecutivo, mediante la notificación de la providencia de apremio, y el inmediato anterior ¹³¹. No obstante, será conveniente esperar al desarrollo reglamentario que de dicho precepto se realice antes de extraer conclusiones axiomáticas, pues los antecedentes expuestos recomiendan prudencia antes de pronunciarse.

4.2. Artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL): afección y responsabilidad subsidiaria.

De nuevo llegamos a un punto en el que el consenso no pasaba de ingenua aspiración, tanto en la doctrina como en la Jurisprudencia. Por lo que se refiere al alcance del antiguo artículo 76 LRHL, la polémica se centraba en dos extremos que han quedado definitivamente resueltos en la nueva redacción del artículo 65 (art. 64 TRLRHL), como veremos, con diverso acierto:

4.2.1. Elementos de la deuda tributaria incluidos en la garantía.

La literalidad del artículo 76 LRHL, «*totalidad de las deudas tributarias y los recargos pendientes*», producía cierta confusión en la determinación del contenido de la afección, exigiendo una labor interpretativa y argumentativa que, como tal, no puede conducir a respuestas taxativas y que fue objeto de exégesis en muy diversos sentidos.

Cierto sector doctrinal ¹³², apoyado por una sólida jurisprudencia ¹³³ interpretaba que la afección del artículo 76 LRHL se extendía exclusivamente a la cuota y recargos iniciales, quedando excluidos, por tanto, los recargos y sanciones generados por conductas imputables al deudor inicial

que bien se denomine el crédito garantizado a favor del Estado como simple preferencia o se le califique la hipoteca legal tácita, representa una afección de los bienes inmuebles sobre los que recae y que esta afección en perjuicio del tercero, protegido por el principio de fe pública registral, se produce en el momento en que éste inscribe su título, que es cuando entra en colisión el derecho que ha tenido acceso al Registro de la Propiedad con el privilegio establecido a favor del Estado».

¹³⁰ Véase notas 90 y 91.

¹³¹ Con vergüenza y humildad manifestamos la perplejidad que seguimos padeciendo a causa de la referencia al «año natural» en que se exige el pago. Y ello porque, la deuda correspondiente al año natural en que se exige el pago no tiene por qué ser la misma deuda cuyo pago se está exigiendo en apremio. Por ejemplo, si la Administración iniciara el procedimiento de apremio de la deuda de IBI'2002 en el año 2004, la preferencia absoluta de que goza la hipoteca legal tácita, ¿se refiere a la deuda apremiada (IBI'2002) y el inmediato anterior, o a la deuda del año natural en que inició el apremio (IBI'2004) y el inmediato anterior, aun cuando éstas no hayan sido todavía apremiadas?

¹³² DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos...», *op. cit.*; LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio», *op. cit.*; CASANA MERINO, Francisco, «Las garantías del crédito y los tributos...», *op. cit.*; SÁNCHEZ PINO, A.J., «Problemas...», *op. cit.*; GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La concurrencia del crédito...*, *op. cit.*

¹³³ SSTSJ de Cataluña de 10 de julio de 1997, del TS de 16 de agosto de 1998, de La Rioja de 7 de octubre de 1996.

y no exigibles a un tercero. La expresión «deudas tributarias» no es empleada en el sentido técnico del artículo 58 ALGT, sino en su afección vulgar, como sinónimo de cuota, mientras que la expresión «recargos pendientes» vendría referida únicamente a los recargos iniciales que se aplican sobre cuota o base imponible, cuya naturaleza es idéntica a la de la cuota. De lo contrario, si el término deuda tributaria hubiese sido empleado técnicamente, no hubiese sido añadido el inciso relativo a los recargos, los cuales, de por sí, ya constituyen deuda tributaria, según los términos del artículo 58 ALGT ¹³⁴.

De otra parte, ciertos autores ¹³⁵ defendían una interpretación mucho más intuitiva, entendiendo que la desafortunada expresión «*la totalidad de las deudas y recargos pendientes*» no podía sino hacer referencia a todas aquellas cantidades que se hallaban pendientes de pago en el momento de la transmisión, por el concepto que fuesen, todos ellos contenidos y descritos en el artículo 58 ALGT. Se extiende, pues, a los recargos iniciales, de apremio y por ingresos extemporáneos, así como a los intereses de demora, salvo, claro está, las sanciones, las cuales quedarán siempre excluidas en virtud del principio de personalidad de la pena.

El hecho de que ciertos elementos integrantes de la deuda tributaria tengan su origen en la conducta negligente del deudor inicial es irrelevante a efectos de determinar el alcance de la afección, en tanto que ésta constituye una garantía de carácter real cuyo contenido viene determinado por la ley.

La perspectiva histórica avalaba la primera de las interpretaciones y pudiera explicar el porqué de la literalidad del antiguo artículo 76 LRHL. En efecto, en el año 1988, cuando se promulgó la LRHL, el artículo 58 LGT ofrecía una definición de deuda tributaria cualitativamente diversa. Ésta se integraba «*esencialmente*» por la cuota definida en el artículo 55 y liquidada al sujeto pasivo y, en su caso, también formarían parte de la deuda tributaria los recargos iniciales y los intereses de demora. Sobre esta base, resultaba mucho más lógico entender la totalidad de las deudas tributarias en referencia a las cuotas –deuda tributaria por antonomasia– y el inciso de los recargos –iniciales, se entiende–, como expresión de la voluntad del legislador de incluir únicamente este elemento en la afección, sin extenderla a los intereses de demora –los cuales también habían sido incluidos en esa definición de deuda tributaria secundaria–.

La nueva definición de deuda tributaria, operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, hizo que dicha interpretación resultase ciertamente forzada. No obstante lo anterior, ha tomado carta de naturaleza en virtud del nuevo artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL), según el cual «*los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria en los tér-*

¹³⁴ Dicha interpretación se conecta con las tesis que defendían la naturaleza de responsabilidad subsidiaria de la afección, y con las posiciones que, aun reconociendo que se trata de una garantía real, la subordinaban al agotamiento del procedimiento de recaudación frente al deudor principal.

¹³⁵ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo, «La afección de inmuebles al pago del IBI», *op. cit.*; GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente...» *op. cit.*

Dicha posición se encuentra igualmente avalada por abundante Jurisprudencias: SSTSJ de Murcia de 19 de enero de 1999, de La Rioja de 28 de enero de 2000, de Castilla y León de 24 de mayo de 2000, de Castilla-La Mancha de 21 de junio de 2000.

minos previstos en el artículo 41 de la Ley 230/1963 ...», por lo que todas las dudas relativas al ámbito de aplicación de la afección han sido despejadas, quedando éste claramente determinado por un único elemento tributario, la cuota tributaria ¹³⁶.

El ámbito objetivo de la afección determinado en el artículo 64 de la LRHL coincide con el alcance de la responsabilidad subsidiaria que genéricamente se prevé en el artículo 41.3 de la NLGT para el adquirente del bien inmueble afecto, motivo por el cual no genera ningún tipo de fricción la articulación de una garantía real que se realiza por el procedimiento de responsabilidad tributaria. En caso de que no se produzca el pago voluntario por el adquirente, el valor de realización del bien afecto deberá cubrir el importe derivado, junto con los intereses de demora y recargo de apremio que traigan causa de esta derivación de responsabilidad.

4.2.2. Operatividad de la garantía en el supuesto de transmisión de un derecho real gravado por el IBI.

La doctrina ha llamado la atención sobre el posible alcance abusivo de la garantía, de conformidad con los términos literales del original artículo 76 LRHL, en aquellos supuestos en los que no se transmite el derecho de propiedad sino el derecho real que se encuentra gravado por el IBI (usufructo, superficie o concesión administrativa).

De acuerdo con el precepto indicado, cuando se produzca el cambio en la titularidad del derecho de propiedad (antiguo art. 61) o del derecho real (antiguo art. 65) que constituyen el hecho imponible del impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedaban afectos al pago de las deudas pendientes.

De este modo, en el caso de la transmisión de un derecho real, la afección del bien inmueble afecta tanto al adquirente del derecho real como al nudo-propietario del bien inmueble, el cual constituye un tercero ajeno, no sólo a la obligación tributaria, sino a la transmisión del derecho real que hace nacer el derecho de afección. Ello implica un incremento del patrimonio que garantiza la deuda tributaria en cuestión cuando se produce la transmisión del derecho real, pues, antes de la misma, la nuda-propiedad no respondía de dicha deuda por cuanto no se integra en el patrimonio del sujeto pasivo o deudor inicial, esto es, del titular del derecho real (usufructo, superficie o concesión administrativa).

En este supuesto, la doctrina defiende que la interpretación literal en este sentido conduce a la vulneración del principio de que los derechos que la Administración ejercite contra un tercero no pueden ser nunca más amplios que los que tuviera contra el deudor principal ¹³⁷. Por el contrario,

¹³⁶ Por otra parte, los recargos iniciales o que se aplicaban sobre las bases, que se incluían en el ámbito de la afección, no sólo han sido extraídos de la garantía, sino que, además, han sido eliminados en la nueva configuración del IBI.

¹³⁷ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Concurrencia del crédito ...», *op. cit.*

parece mucho más lógico admitir que el legislador pretende constituir una garantía para este impuesto por medio de la afección del bien o derecho que se transmite y constituye el objeto de gravamen, aunque no lo haya expresado correctamente.

Dicha interpretación es respetuosa con los principios básicos del Ordenamiento, a la vez que dota de contenido lógico a la institución de la afección al pago de una deuda tributaria, sobre aquellos bienes (o derechos) cuya titularidad la generan ¹³⁸.

No obstante, hay que admitir que la reforma articulada en el nuevo artículo 65 de la LRHL (art. 64 TRLRHL) supone un importante lastre para la defensa de esta tesis, en la medida en que conservando en este extremo la misma literalidad que la versión originaria (*«En los supuestos de cambio, por cualquier causa, en la titularidad de los derechos que constituyen el hecho imponible de este impuesto, los bienes inmuebles objeto de dichos derechos quedarán afectos al pago de la totalidad de la cuota tributaria...»*), se pone de manifiesto la voluntad expresa y patente del legislador ¹³⁹ de no corregir la deficiencia denunciada reiteradamente por la doctrina y la jurisprudencia, sin que haya modificado el objeto de la afección, el cual sigue siendo el bien inmueble, sin matización alguna.

No obstante, el nuevo sistema de responsabilidad subsidiaria que se ha impuesto al adquirente, según el cual *«responderán con ellos si la deuda no se paga»*, parece condicionar el objeto de la afección al derecho adquirido. Tal como se ha defendido, el adquirente de bienes afectos sólo debe responder con el bien adquirido y hasta su importe, sin que se extienda a su patrimonio personal. Aunque el artículo 79.1 sólo se refiera a los adquirentes de bienes afectos, consideramos que el mismo régimen debe aplicarse al adquirente de derechos reales sobre bienes inmuebles cuya transmisión genera la afección del bien, de tal modo que al adquirente del derecho se le derive la responsabilidad procedente, y en caso de impago se ejecute el derecho adquirido ¹⁴⁰.

¹³⁸ «Existe además otra limitación, no contemplada expresamente por las normas vigentes, que viene exigida por la propia naturaleza de la institución. La preferencia del derecho de la Hacienda sobre el del tercer adquirente o titular de derecho sobre el bien sólo existe en tanto en cuanto el sujeto pasivo de la deuda, a título de contribuyente, sea una persona de la que su derecho trae causa. Ello es así porque los derechos que la Administración ejerce frente a un tercero no pueden ser nunca más amplios que los que tuviese contra el deudor principal. Así, en caso de bienes gravados con usufructo, el que adquiriese el nudo propietario no vería restringido su derecho por causa de las cuotas de la Contribución Urbana que, como se sabe, eran debidas por el usufructuario.» (SIMÓN ACOSTA, «La hipoteca legal tácita...», *op. cit.*). En este mismo sentido se manifiesta ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» (*op. cit.*), quien rescata las Resoluciones de la Dirección General de Registros y del Notariado, de fechas 29 de mayo de 1980 y 11 de julio de 1988, relativas al artículo 73 de la LGT, para defender que «incumplida la obligación de pago de la cuota del IBI por el titular del derecho de usufructo, la hipoteca legal tácita recaería, no sobre el bien en su totalidad, sino únicamente sobre el derecho perteneciente al sujeto pasivo del impuesto.»

¹³⁹ Tres reformas sucesivas en el plazo de un año son suficientemente ilustrativas de dicha voluntad.

¹⁴⁰ De lo contrario, concluimos en los siguientes absurdos: bien el adquirente del derecho real no es un responsable subsidiario del artículo 43.1.d) de la NLGT (en cuyo caso, ¿qué es?); bien la transmisión de los derechos reales que gravan el IBI no generan la afección del bien inmueble al pago de las deudas devengadas por este concepto, en clara contradicción con la literalidad del artículo 65 LRHL (art. 64 TRLRHL); ¿qué condición tiene? y ¿qué procedimiento debe seguirse frente al nudo-propietario, que no es ni adquirente ni transmitente de derecho alguno gravado por el IBI?

5. EL PROCEDIMIENTO DE DERIVACIÓN DE LA ACCIÓN TRIBUTARIA

Desde el punto de vista procedimental, la nueva regulación sí que resulta drásticamente simplificadora, pues ha reconducido la ejecución de la afección al procedimiento de la responsabilidad subsidiaria, eliminando el procedimiento previsto específicamente para el adquirente de bienes afectos en los artículos 41 ALGT y 37 RGR, el cual venía a ser un *tertium genus*, a medio camino entre la derivación de responsabilidad y la notificación del embargo a los terceros poseedores y acreedores hipotecarios para evitar la ejecución del bien afecto sin su conocimiento ¹⁴¹, que justificó los ríos

¹⁴¹ Partiendo del apartado segundo de los artículos 41 LGT y 37 RGR, del acto de derivación de la acción recaudatoria podemos extraer las siguientes características:

- a) Tendrá lugar, con carácter obligatorio, una vez concluido el período de cobro ejecutivo (plazo del artículo 108 RGR) para el deudor inicial.

Disentimos de la opinión de DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos ...», *op. cit.*, de que la derivación de la acción de cobro tiene carácter potestativo para la Administración, que podrá optar por continuar con la vía ejecutiva frente al deudor inicial. La derivación de la acción de cobro, una vez concluido el período ejecutivo de pago, tiene carácter reglado por dos razones: el artículo 37 RGR emplea un futuro impersonal («se requerirá») más próximo a una forma verbal imperativa que a una condicional o perífrasis de posibilidad («podrá requerir»); en segundo lugar, el propio procedimiento ejecutivo obliga a ello pues, según el artículo 111 del RGR, «si la deuda está garantizada, se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía». Por tanto, para ejecutar la garantía, habrá que proceder a la derivación de la acción recaudatoria.

- b) Se realizará mediante un acto administrativo notificado reglamentariamente.

El contenido de dicho acto deberá incluir, al menos, el fundamento de la liquidación practicada (ex art. 65 LRHL o ex art. 73 LGT) y el importe desglosado de la misma, que vendrá constituido por las cuotas tributarias devengadas por el concepto de IBI [en los ejercicios impositivos anteriores a la transmisión, pendientes de pago y no prescritos, en el caso del art. 65 LRHL (art. 64 TRLRHL); de la anualidad corriente y la inmediatamente anterior, en el caso de la hipoteca legal tácita].

Dicho desglose en la liquidación constituye una exigencia del principio de interdicción de la arbitrariedad administrativa y de defensa del administrado, el cual no está en disposición de discutir lo que no conoce, es decir, una decisión administrativa sin motivación.

- c) Una vez notificado el acto de derivación de la acción de cobro, el adquirente dispone de un plazo equivalente al período de pago en voluntaria [art. 20.2.a y b) RGR] para hacer efectivo el ingreso de la deuda.

- d) Aunque el artículo 37 RGR se olvide de ello, el adquirente podrá, asimismo, recurrir dicho acto. Los motivos de impugnación podrán venir referidos tanto a la propia liquidación como a la procedencia de la derivación.

Teóricamente, el plazo para recurrir, en tanto que no se prevé uno específico *ad hoc*, sería de un mes, a contar desde la notificación, que es el plazo establecido con carácter general para la interposición del recurso de reposición preceptivo en materia local. Sin embargo, dicho plazo podría verse reducido si el período otorgado para realizar el pago en inferior, en cuyo caso deberá hacerse coincidir con éste, a efectos de evitar el inicio de la ejecución del bien inmueble.

- e) Concluido el período de ingreso concedido sin que se produzca éste (y sin que se impugne el acto, se entiende), se iniciará la ejecución del inmueble, a través del procedimiento ejecutivo establecido en los artículos 124 a 130 RGR (providencia de apremio, diligencia de embargo, anotación preventiva de embargo, tasación y enajenación del bien inmueble).

En este mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón («Derecho de afección», en *Enciclopedia jurídica básica*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1995), sin embargo, entiende que con el valor de la ejecución podrán satisfacerse únicamente los intereses y costas devengados desde el vencimiento del plazo concedido al poseedor, pero no los que hubiera acumulado el deudor apremiado.

Ejecutado el bien inmueble, se satisfará el importe derivado al adquirente y, en caso de remanente, los elementos accesorios devengados sobrevenidamente (el recargo de apremio, los intereses y las costas generadas a lo largo de todo el procedimiento de derivación).

de tinta volcados sobre su articulación como un procedimiento autónomo seguido frente al adquirente ¹⁴², o la intervención de éste se limitaba a una injerencia en el procedimiento seguido frente al deudor principal ¹⁴³.

Por el contrario, el procedimiento a seguir frente al adquirente del bien afecto será el previsto en los artículos 174 y 176 de la NLGT ¹⁴⁴, que no presenta particulares novedades frente a la ante-

¹⁴² Destacando, en este sentido, el conjunto de garantías y requisitos de forma que requiere la formación de una voluntad reflejada en un acto administrativo, así como la posibilidad de impugnación de todo acto administrativo sustantivo y no meramente de trámite.

DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos de la afección ...» señala como principales fases de dicho procedimiento las siguientes:

1. Conjunto de actuaciones internas encaminadas a constatar la existencia de una transmisión que dé lugar a la afección de un bien, al pago de deudas pendientes de pago.
2. Instrucción del expediente de derivación de la acción de cobro, en el que debe otorgarse el pertinente trámite de audiencia, de conformidad con el artículo 22 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
3. Acto administrativo de derivación de la acción de cobro, notificado reglamentariamente (como condición *sine qua non* de eficacia).

A lo anterior debemos añadir que los elementos esenciales que deberá contener el acto serán, al menos, el fundamento de la derivación y el importe de la liquidación (debidamente motivados), con indicación del plazo en que deberá ser ingresado así como el correspondiente pie de recurso. Contenido ciertamente similar al que debe reunir el acto de derivación de responsabilidad subsidiaria, según el artículo 14.2 RGR.

¹⁴³ GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La concurrencia del crédito...», *op. cit.*, pág. 106 a 109, para el que el artículo 41 LGT prevé un procedimiento muy similar al de la ejecución de las hipotecas, siendo el acto de derivación, sencillamente, la forma de evitar que la ejecución se produzca sin el conocimiento del adquirente.

¹⁴⁴ **Artículo 174. Declaración de responsabilidad.**

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

6. El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario será el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

Si el responsable no realiza el pago en dicho plazo, la deuda le será exigida en vía de apremio, extendiéndose al recargo del período ejecutivo que proceda según el artículo 28 de esta Ley.

Artículo 176. Procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria.

Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario.

rior regulación ¹⁴⁵, más allá de ciertas mejoras técnicas, que aclaran el importe a exigir al responsable subsidiario ¹⁴⁶, el órgano competente para realizar la declaración de responsabilidad, o la nítida separación de las actuaciones que se realicen frente a éste, respecto del deudor principal ¹⁴⁷.

6. LA PRESCRIPCIÓN

Este problemático aspecto de la garantía inmobiliaria ha quedado, en gran medida, libre de oscuridades gracias a la nueva configuración de la prescripción, que presta su atención a la responsabilidad tributaria, en la que se ha reconducido el régimen del adquirente de bienes afectos.

6.1. ALGT.

En numerosas sentencias ¹⁴⁸ se afirma que el antiguo artículo 76 LRHL, por oposición al artículo 73 ALGT, no establece más límite que el de las deudas pendientes y no prescritas. Sin embargo, ¿cuáles eran esas deudas no prescritas? Dicho de otra manera, ¿existe un plazo de prescripción autónomo para la derivación de la acción recaudatoria ¹⁴⁹? En los términos de FALCÓN Y TELLA ¹⁵⁰, procede cuestionarse si el acto administrativo de derivación contemplado en el artículo 41 ALGT constituye una auténtica liquidación -manifestación de la potestad de autotutela declarativa de la Administración, en virtud de la cual ejerce su derecho a determinar la deuda, sometido al plazo de prescripción del art. 64.a) ALGT- o, por el contrario, constituye un acto tendente al cobro de una deuda ya liquidada -ejercicio de la autotutela ejecutiva, incardinado en la acción recaudatoria a que hace referencia el apartado b) del art. 64 ALGT-.

¹⁴⁵ Artículos 37 ALGT y 14 RGR.

¹⁴⁶ En la anterior regulación no quedaba claro, a nivel legal, cuál era el alcance de la responsabilidad subsidiaria, siendo el RGR el que entraba a precisar que, salvo que una norma especial dispusiera otra cosa, sólo alcanza a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario.

¹⁴⁷ Que impiden que el deudor principal se beneficie del resultado de impugnaciones llevadas a cabo por el responsable.

¹⁴⁸ STSJ de Madrid, de 25 de febrero, STSJ de Valencia, de 13 de abril de 1999, STSJ de Cataluña, de 10 de julio de 1997, STS de 18 de diciembre de 1998.

¹⁴⁹ Con ello, estamos trasladando la polémica doctrinal sobre el plazo de prescripción autónomo para el responsable a los supuestos de derivación de la acción recaudatoria.

FALCÓN TELLA, Ramón, «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, 1992; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *REDF*, núm. 74, 1992; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)», *op. cit.*; HERRERO MADARIAGA, «El responsable tributario», *op. cit.*, defienden la existencia de un plazo de prescripción autónomo para la derivación de la responsabilidad, sobre la base de que la misma constituye un acto declarativo por el que se liquida una deuda tributaria, determinándose el sujeto obligado a satisfacerla.

En contra de la existencia de dicho plazo autónomo se manifiesta MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994; La STS de 23 de diciembre de 1991.

¹⁵⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, 2001; GARCÍA NOVOA, César, «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales». *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, abril-junio de 2002.

En la medida en que el procedimiento de derivación de la acción del cobro no constituye un procedimiento de recaudación autónomo sino una fase específica de la recaudación de ciertas deudas garantizadas con bienes afectos, motivo por el cual el adquirente de bienes afectos no puede considerarse un obligado al pago, el acto de derivación no constituye una liquidación en sentido estricto, sino un acto incardinado a hacer efectivo el cobro de una deuda determinada. Nos hallamos, pues, en el ámbito de aplicación del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de deudas liquidadas establecido en el artículo 64.b) ALGT. Ello significaría que:

- a) Sólo podrían ser derivadas las deudas que no han prescrito, desde el momento en que fueron determinadas mediante la oportuna liquidación, practicada al deudor inicial o cuya prescripción haya sido interrumpida en virtud de alguno de los actos interruptivos contemplados en el artículo 66.1.a) ALGT.
- b) La prescripción del plazo para ejercitar la acción de derivación comenzará a correr desde el momento en que ésta debiera ejercitarse, de conformidad con lo establecido en el artículo 64.b) en relación con la prescripción de la acción recaudatoria.
- c) Si la derivación de la acción de cobro constituye la actuación administrativa reglada que procede una vez concluido el plazo de ingreso ejecutivo previsto en el artículo 108 RGR, será éste el momento a partir del cual comience a correr el plazo de prescripción de cuatro años para ejercitar la derivación de la acción recaudatoria ¹⁵¹, al término del cual, no podrá hacerse efectiva la garantía real establecida a favor de la Administración, por causa de la propia inactividad de ésta.
- d) En consecuencia, la Administración, cuando proceda a dictar el acto de derivación al adquirente, deberá hallarse en disposición de acreditar que el importe de la deuda ha sido debidamente apremiado ¹⁵² y que el acto de derivación se ha dictado dentro del período de prescripción pertinente, esto es, dentro de los cuatro años posteriores a la conclusión del período ejecutivo de pago.

Por último, sólo nos resta señalar que el conjunto de actuaciones encaminadas a derivar la acción de cobro, es decir, el plazo de caducidad del procedimiento de derivación de la acción de cobro, en defecto de uno específico, será el establecido, con carácter general, en el artículo

¹⁵¹ El problema se plantea por el hecho de que el plazo para iniciar el procedimiento ejecutivo, mediante la notificación de la providencia de apremio, es precisamente el período de prescripción. En consecuencia, la Administración dispone de un plazo de cuatro años para iniciar el procedimiento ejecutivo y, una vez dictada la providencia de apremio y transcurrido el plazo de ingreso en apremio –art. 108 RGR–, dispondrá de otros cuatro años para dictar el acto de derivación de la acción recaudatoria.

En defensa del principio de seguridad jurídica, ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL...» *op. cit.*, propone el establecimiento de un plazo de caducidad para la derivación de la acción de cobro, que salvaría los inconvenientes derivados de las posibles interrupciones de los plazos de prescripción.

¹⁵² A nuestro juicio, mediante la incorporación, al expediente de derivación de la acción de cobro, de la providencia de apremio de las deudas que se pretenden derivar, así como su notificación fehaciente. La ausencia de ésta o las deficiencias en su notificación podrán constituir motivos de impugnación para el adquirente.

lo 23.1 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de seis meses, a contar desde la incoación del procedimiento hasta que se dicte el acto administrativo ¹⁵³.

6.2. NLGT.

Los artículos 66 a 70 de la NLGT dejan poco espacio para las elucubraciones doctrinales a las que nos habíamos habituado dadas las lagunas de la ALGT. A los efectos que ahora importan ¹⁵⁴, hemos de centrar nuestra atención en dos aspectos: plazo y cómputo de la prescripción de la obligación del adquirente-responsable, de una parte, y la interrupción de dicha prescripción, de otra.

6.2.1. Plazo y cómputo de la prescripción.

El artículo 66 de la NLGT no ha incluido entre los derechos que prescriben a los cuatro años, el derecho a derivar la acción tributaria a responsables tributarios, para hacer frente al pago de la deuda tributaria, junto al deudor principal. Esta omisión podría inducirnos a pensar que el legislador considera dicho acto o bien un ejercicio de la potestad declarativa (art. 66.a, derecho a determinar la deuda mediante liquidación), o bien de la potestad ejecutiva (art. 66.b, derecho a exigir el pago), lo que nos reconduce a la sempiterna discusión sobre la existencia o no de un plazo de prescripción autónomo para el responsable, a la que anteriormente hemos hecho referencia.

Sin embargo, el artículo 67 de la NLGT, regulador del cómputo de los plazos de la prescripción de los derechos que en el precepto anterior ha enumerado, nos sorprende con un apartado 2, en el que se establece el plazo de prescripción para exigir la obligación a los responsables ¹⁵⁵ solidarios y subsidiarios. Tratándose de estos últimos, «*el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualesquiera de los responsables solidarios*».

¹⁵³ DELGADO GARCÍA, Ana M.^a, «Aspectos problemáticos ...», *op. cit.*; GARCÍA NOVOA, César, «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades...», *op. cit.*

¹⁵⁴ El análisis comparado de la institución de la prescripción se aparta del objeto del presente trabajo.

¹⁵⁵ Sólo anotamos cierta inconsistencia en la estructura sistemática elegida: si se considera que la exigencia de la obligación al responsable goza de un plazo propio, cuyo cómputo merece un apartado separado del resto de los derechos descritos en el artículo 66, tal vez hubiese sido conveniente hacer alguna mención en dicho precepto a la existencia de este otro derecho de la Administración a exigir la obligación del responsable, para clarificar qué facultad (ejecutiva o declarativa) es la que se ejercita frente al responsable.

Sin perjuicio de ello, lo importante es que se ha determinado temporalmente la actuación administrativa frente al responsable solidario y subsidiario, lo cual es un indudable aumento del grado de seguridad jurídica, ...aunque sigamos sin saber qué es lo que prescribe.

El criterio temporal seleccionado no merece más comentario que el de elogio de su corrección y acierto, en la medida en que coordina el requisito de la subsidiariedad del responsable con el principio de seguridad jurídica que exige que todo plazo se compute a partir de un acto notificado fehacientemente. Por ello no se ha fijado el inicio del cómputo en la declaración de fallido del deudor principal o los responsables solidarios, acto administrativo interno que, al igual que la declaración de crédito incobrable, no se notifica al deudor insolvente y, por tanto, carece de efectos interruptivos de la prescripción¹⁵⁶, sino en el último acto que, siendo anterior a la declaración de falencia, haya sido notificado reglamentariamente y del que, por tanto, existe constancia fehaciente, cerrando la puerta a la arbitrariedad administrativa¹⁵⁷. Ello significa que, aun cuando no se pueda derivar la acción tributaria al responsable subsidiario sin la previa declaración de fallido del deudor principal y responsables solidarios (las cuales deberán constar en el expediente de declaración de responsabilidad), el plazo de que dispone la Administración para iniciar la derivación será de cuatro años a contar, no desde la citada *conditio sine qua non*, sino desde el último acto recaudatorio (sin duda previo a ésta), que haya sido notificado¹⁵⁸.

6.2.2. Interrupción de los plazos de la prescripción.

Sobre el extenso artículo 68 de la NLGT merece la pena detenernos a realizar varias reflexiones.

¹⁵⁶ En sentido opuesto, PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, Miguel, «La prescripción en la nueva Ley General Tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, Núm. 28, 3.ª época, febrero de 2004: «Obviamente, no es la notificación de la última actuación recaudatoria la que debe determinar el nacimiento del derecho de la Administración a dirigirse contra el responsable subsidiario, sino que debe ser la última actuación efectiva que determine que no existe bien alguno propiedad del deudor principal, es decir, la última actuación que acredite la insolvencia del deudor principal, ya que en caso contrario el responsable subsidiario podrá fácilmente exigir ese derecho de excusión obligando a la Administración a dirigirse contra los bienes propiedad del deudor principal. Si esto es así, entonces esa regulación no es correcta, ya que entonces el plazo prescriptivo debería comenzar a computarse desde esa declaración de fallido que la Administración emita cuando constate efectivamente la insolvencia del deudor principal»

¹⁵⁷ En contra de este parecer se manifiestan FERREIRO LAPATZA, Juan J. «La Nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, para quien dicho criterio «carece de una sólida justificación y resulta, sin duda, desproporcionada respecto al papel de garante del responsable; pues el alargamiento del plazo se hace depender de una acción administrativa con frecuencia no demasiado diligente, y de la que el responsable puede no tener información alguna hasta que la acción se dirige contra él». No obstante, se nos escapa en qué otro momento anterior (que «acorte» el plazo) está pensando el autor, tratándose de un responsable subsidiario, que no puede serlo sin la previa falencia del deudor principal.

¹⁵⁸ Discrepamos por ello de la opinión de PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, Miguel («La prescripción en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*), para quien «...lo abierto y la indefinición del término podrá dar lugar a actuaciones de la Administración que entiendan que la última actuación realizada es la que permite dirigirse contra el responsable subsidiario, lo que, repetimos, no es correcto, ya que lo único que permitirá a la Administración dirigirse contra el deudor subsidiario es la declaración de fallido del deudor principal». A nuestro juicio, el resultado es justamente el contrario: la anticipación del plazo al último acto notificado supone el sacrificio del plazo de actuación administrativa frente al responsable subsidiario (que no podrá iniciarse sin la previa declaración de falencia) en favor del principio de seguridad jurídica a cuyo fin responde la institución de la prescripción.

6.2.2.1. Actos que interrumpen la prescripción del responsable.

La omisión de referencia alguna a la derivación de la acción tributaria a los responsables que hemos criticado a propósito del artículo 66 de la NLGT se traslada al artículo 68, el cual señala las causas de interrupción por referencia a cada uno de los derechos enumerados en el citado artículo 66.

Esta laguna debe ser integrada, a nuestro juicio, sobre la base de la presunción antes indicada de que el legislador considera que la derivación de la acción mediante la declaración de responsabilidad tributaria queda subsumida en el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o en el derecho de exigir el pago de las deudas liquidadas y autoliquidadas.

Así, en la medida en que la declaración de responsabilidad es un acto que, si no es ciertamente constitutivo de la responsabilidad ¹⁵⁹, con carácter general sí produce efectos constitutivos frente al responsable ¹⁶⁰, consideramos que son actos interruptivos de la prescripción del plazo para la derivación de la acción tributaria al responsable los previstos en el artículo 68.1 ¹⁶¹ de la NLGT, relativos a la determinación de la deuda mediante la oportuna declaración, en tanto que ambas son manifestación de la facultad declarativa de la Administración. De igual forma, una vez que haya sido declarada la responsabilidad, las actuaciones que se realicen irán encaminadas a la satisfacción de la obligación derivada, trasladándonos al ámbito del artículo 68.2 ¹⁶², en el que se contemplan las causas de interrupción del derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias, entre las que se encontraría la obligación del responsable.

¹⁵⁹ La excepción a la exigencia del acto de derivación la encontramos, por ejemplo, en el artículo 8.3 de la LIRNR, para el pagador de rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por contribuyentes del IRNR.

¹⁶⁰ «...la derivación de la acción tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión...» (art. 41.5 de la NLGT).

¹⁶¹ A saber: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria; b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.

Nótese, por ejemplo, que la adopción de medidas cautelares con carácter previo a la declaración de responsabilidad produciría, según la interpretación propuesta, efectos interruptivos.

¹⁶² A saber: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria; b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

6.2.2.2. Extensión de los efectos de la interrupción de la prescripción al resto de obligados tributarios.

Particularmente destacable resulta la previsión del apartado 7 del precepto, según el cual «*interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte de que corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.*»

Esta desmedida extensión de los efectos de la interrupción al resto de obligados tributarios, salvo en el caso de obligaciones mancomunadas, a nuestro juicio, debe ser interpretada restrictivamente, predicándose únicamente respecto de obligados tributarios del mismo tipo o grado, es decir, entre obligados concurrentes en el mismo presupuesto de una obligación, los cuales, de conformidad con el artículo 35.6 de la NLGT, quedan solidariamente obligados frente a la Administración ¹⁶³. Lo contrario supone una extensión injustificada y exorbitante de la actuación de la Administración que vulnera frontalmente la seguridad jurídica del resto de obligados, frente a los cuales no se ha llevado a cabo ninguna actuación y cuyo plazo de prescripción tiene su propio cómputo ¹⁶⁴.

7. DESPEDIDA

Confiamos que la lectura del presente trabajo haya proporcionado una visión global y clara de la garantía inmobiliaria instrumentada por el legislador tributario, teniendo en cuenta la transición normativa que se ha operado, en aseguramiento de las deudas pendientes de IBI. Las conclu-

¹⁶³ Salvo que uno de los obligados solidariamente solicite la división de la deuda, facilitando los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido. En este supuesto, pensamos, la obligación solidaria se divide mancomunadamente, por lo que ya no se producirá la extensión de los efectos interruptivos de la prescripción al resto de obligados.

Véase, en este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El artículo 35.6 de la nueva LGT (II): ¿un régimen de mancomunidad con la carga de identificar a los coobligados?», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3/2004.

¹⁶⁴ Queremos con ello decir que las actuaciones desarrolladas frente al deudor principal, una vez que ha concluido el plazo de pago en período voluntario no pueden interrumpir la prescripción frente a un responsable solidario, cuyo plazo ha comenzado a correr al día siguiente a la finalización de dicho período voluntario. Al igual que la declaración de responsabilidad solidaria no puede producir efecto interruptivo en el procedimiento recaudatorio que se esté desarrollando frente al deudor principal.

En el caso de los responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comienza a correr con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o responsables solidarios. Dicho plazo corre independientemente, de tal modo que las actuaciones llevadas a cabo frente al responsable subsidiario no pueden interrumpir el plazo de prescripción de que dispone la Administración para reanudar el procedimiento de apremio frente a un deudor declarado fallido y que deviene solvente sobrevenidamente (art. 173 de la NLGT). Y viceversa, las actuaciones de investigación sobre la solvencia sobrevenida de un deudor principal declarado fallido no deben producir efecto alguno en el curso de la prescripción de un responsable subsidiario.

siones formuladas, en ocasiones con rotundidad, en ocasiones tan sólo tímidamente sugeridas, especialmente en relación con el nuevo marco normativo, aun huérfano de proyecciones doctrinales y jurisprudenciales, esperamos constituyan una contribución constructiva en la labor de categorización dogmática de dicha institución, como condición previa *sine qua non* de su correcta y operativa aplicación práctica.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBALADEJO, Manuel, *Derecho Civil, III, Vol. I: Parte general y derecho de propiedad*, Bosch, Barcelona, 1991.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «Responsabilidades patrimoniales tributarias», *Revista de Derecho Privado*, 1951.
- AMORÓS RICA, Narciso, «Responsabilidades tributarias», *RDFHP*, núm. 86, 1970.
- ARRANZ DE ANDRÉS, Consuelo, «La afección al pago del artículo 76 LHL: aspectos sustantivos y procedimentales», *RDFHP*, núm. 266, 2002.
- BAS Y RIVAS, Federico, «La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de derechos reales», *RDFHP*, núm. 26, 1957.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, Félix, *Responsabilidad tributaria; afectación; transmisión de bienes inmuebles*, IEF, Madrid, 1982.
- CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Civitas, Madrid, 1997.
- CASANA MERINO, F., «Las garantías del crédito y los tributos locales», *RHL*, núm. 75, 1995.
- CORRAL GUERRERO, Luis, «La afección tributaria de bienes», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de León*, núm. 2, 1972.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2003.
- DAMAS SERRANO, Antonio José, «Afección de bienes y derechos (art. 41 LGT)», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a Sainz de Bujanda*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992.
- DE LA ROSA VARGAS, Gustavo, «Las Garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes, (I y II)», *Carta Tributaria*, núm. 211, 1994.
- DELGADO GARCÍA, Ana María, «Aspectos problemáticos de la afección de bienes al pago de las deudas tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 213, 2000.

- DELGADO GARCÍA, Ana María, «Pluralidad de obligados al pago», *RDFHP*, núm. 254.
- DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, «Sistema de Derecho Civil», *Vol III, Derecho de cosas y Derecho Inmobiliario Registral*, Tecnos, 5.ª Ed.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto y LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Comares, 4.ª Ed.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Derecho de afección», en *Enciclopedia jurídica básica*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1995.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción en materia tributaria», *La Ley*, 1992.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, 2001.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El artículo 35.6 de la nueva LGT (II): ¿un régimen de mancomunidad con la carga de identificar a los coobligados?», *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, 2004.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario: perspectivas de reforma», *RDF*, núm. 215, 1991.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Las garantías del crédito tributario», *Cuestiones tributarias prácticas*, *La Ley*, 2.ª edición.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 13.ª Ed.
- FERREIRO LAPATZA, Juan J., *La Nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid y Barcelona, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César, «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, abril-junio de 2002.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio, *La concurrencia del crédito tributario: aspectos sustantivos y procedimentales*, Aranzadi, Pamplona, 2000.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «La situación jurídica del adquirente de bienes afectos al pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», *Tributos Locales*, núm. 16, de marzo de 2002.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio, «Las garantías inmobiliarias del crédito tributario local», en *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Comares, Granada, 2000.
- GÓMEZ LAPLAZA, Carmen, «Concordancias y Notas» a las *Leyes Hipotecarias*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel, *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993.
- GUERRA REGUERA, Manuel, *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «"Obligados" y "Legitimados" al pago del tributo en el nuevo RGR», *Carta Tributaria*, núm 137, 1991.
- HERRERO DE MADARIAGA, Juan, «El responsable tributario», *REDF*, núm 26, 1980.
- LASARTE, Javier (coord.), *Manual General de Derecho Financiero*, Comares, 2.ª Ed. actualizada.
- LÓPEZ DÍAZ, Antonio, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base Imponible. Cuota. Recargos. Gestión», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993.

- LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *La recaudación de deudas tributarias en vía de apremio*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1992.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan, «Los responsables de las deudas tributarias y el procedimiento de gestión», *REDF*, núm. 74, 1992.
- MARTÍN CÁCERES, A.F., *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J., *El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 2000.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, Alfonso, *El impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, Lex Nova, Valladolid, 1993.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, «Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración», *RIF*, núm. 11, 1995.
- MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, Joaquín, «Responsables Tributarios en el IBI, Plusvalía y Precios Públicos», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 91, 1990.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 1986.
- PÉREZ DE AYALA Y BECERRIL, Miguel, «La prescripción en la nueva Ley General Tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 28, 3.ª época, febrero de 2004.
- RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro, «Las garantías del crédito tributario», *REDF*, núm. 30, abril-junio de 1981.
- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, «El responsable (arts. 37 a 39 LGT)» en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991.
- SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, Comares, 2000.
- SÁNCHEZ VEIGA, Jesús Ángel, «Afección real al pago de impuestos: una controversia permanente», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3, 2002.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Vol. II, IEF, Madrid, 1992.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, «La afección de inmuebles al pago del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles», *Tribunal Fiscal*, núm. 135, 2002.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo; LLOPIS GINER, Fernando y DAGO ELORZA, Íñigo, «Recaudación: aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990», *CISS*, 1993.

MONTSERRAT SIERRA FERNÁNDEZ*Profesora Titular de Escuela Universitaria. Departamento de
Dirección y Gestión de Empresas. Universidad de Almería***Extracto:**

El objetivo de este trabajo es poner de manifiesto la práctica seguida por grandes empresas españolas en relación con la divulgación de información sobre activos intangibles. En nuestra opinión, este trabajo empírico puede resultar de interés tanto a los emisores de normas como a los usuarios de la información contable pues permitirá mostrar la actuación de las empresas en cuanto a estos elementos.

Con este fin, se aborda un estudio de la literatura previa relativa a la divulgación de información sobre activos intangibles; seguidamente, se plantea la metodología de la investigación llevada a cabo; se presentan los resultados obtenidos en el estudio empírico y, finalmente, se recogen las principales conclusiones.

Sumario:

1. Introducción.
2. La divulgación de información sobre activos intangibles en la investigación contable.
 - 2.1. Estudios de divulgación de información en general.
 - 2.2. Estudios de divulgación de información social en general.
 - 2.3. Estudios específicos de divulgación de información sobre activos intangibles.
 - 2.3.1. Empleados.
 - 2.3.2. I+D.
 - 2.3.3. Gobierno de la empresa.
 - 2.3.4. Fondo de comercio y activos intangibles identificables.
 - 2.3.5. Activos intangibles.
 - 2.4. Consideraciones acerca de la divulgación de información sobre activos intangibles en la literatura previa.
3. Metodología de la investigación.
 - 3.1. Formación del índice de divulgación.
 - 3.2. Características de la muestra de empresas.
4. Resultados de la investigación.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente, se puede afirmar que existe una honda preocupación por el tratamiento contable de los activos intangibles. Muestra de ello, es la aparición de numerosos trabajos, publicaciones y comunicaciones, nacionales e internacionales, que tienen como objetivo el estudio de estos elementos. También, los emisores de normas han considerado los activos intangibles como un tema de especial importancia [ASB, 1997; IASC, 1998; FASB, 1999, 2001, 2001a].

La evidencia empírica, por otra parte, parece apoyar la importancia de este tipo de activos [CHAUVIN y HIRSCHHEY, 1993; SOUGIANNIS, 1994; LEV y SOUGIANNIS, 1996; JENNINGS *et al.*, 1996; DENG y LEV, 1998; ABOODY y LEV, 1998; BARTH *et al.*, 1998; BARTH y CLINCH, 1998], así como la pérdida de relevancia de la información contable en los mercados de capitales en los últimos años [AMIR y LEV, 1996; LEV y ZAROWIN, 1999; LEV *et al.*, 1999].

Por otro lado, existen estudios en los que se propone la elaboración de modelos de información sobre activos intangibles, también llamados de forma genérica, capital intelectual, para de esta forma, favorecer el conocimiento, la medida y la gestión adecuada de los mismos [SVEIBY, 1997; BROOKING, 1997; BONTIS, 1998; EUROFORUM, 1998; BUENO, 1998; EDVINSSON y MALONE, 1999; CAÑIBANO *et al.*, 2002]. Estas investigaciones refuerzan la idea de pérdida de relevancia de la información contable mostrada en los estudios basados en los mercados de capitales, mencionados previamente, y constituyen una clara *señal de alarma* para la contabilidad financiera.

Si se efectúa una revisión de los anteriores trabajos y, en general, de la investigación sobre activos intangibles, se puede comprobar que se echan en falta estudios referidos a las prácticas de divulgación por parte de las empresas. Por ello, este trabajo se centra en esta cuestión. Se trata de una investigación que pretende conocer, acerca de la práctica seguida por grandes empresas españolas en relación con la divulgación de información sobre activos intangibles, y poder sugerir así mecanismos de mejora en la información ofrecida por este tipo de empresas y la posibilidad de establecer criterios o normas de ámbito más general.

Para ello, se pretende obtener una cuantificación de la información que sobre activos intangibles proporcionan las empresas en sus informes anuales, para lo que nos planteamos la obtención de un índice de divulgación.

Tras esta introducción el resto del trabajo queda organizado como sigue: en el epígrafe segundo se lleva a cabo un estudio de la literatura previa relativa a la divulgación de información sobre activos intangibles; el tercero está destinado a explicar la metodología de la investigación llevada a cabo y a comentar las características de la muestra seleccionada; el cuarto a presentar y discutir los resultados del estudio empírico. Para terminar mostramos las principales conclusiones deducidas tanto de la revisión de los trabajos previos como del estudio empírico, la bibliografía empleada y un anexo en el que, entre otras cosas, se recoge información relativa al cuestionario u hoja de trabajo empleada.

2. LA DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES EN LA INVESTIGACIÓN CONTABLE

Con la finalidad de conocer las prácticas de divulgación de activos intangibles realizadas por las empresas, se ha procedido, en primer lugar, a un estudio de los trabajos en los que se ha revisado dicha información. Hay que hacer notar que apenas existen investigaciones que de un modo exclusivo aborden esta cuestión, aunque sí encontramos estudios en los que se revisa la divulgación de información sobre algún activo intangible en concreto (empleados, I+D, etc.), bien como objetivo único del trabajo, o bien, siendo el activo intangible uno de los elementos analizados, entre otros, al valorar las prácticas de divulgación, por lo que se han revisado ambos tipos de investigaciones.

Los trabajos estudiados, ordenados por fecha de realización, pueden verse en la **tabla 1**, así como los aspectos más destacables de los mismos, esto es, los elementos objeto de estudio, el tamaño de la muestra utilizada y los resultados más relevantes. Para facilitar su revisión las investigaciones han sido clasificadas como sigue:

- a) Estudios de prácticas de divulgación en general, en los que se han revisado, entre otros elementos, la información sobre:
 - Empleados [GINER, 1995; LAÍNEZ *et al.*, 1999].
 - Aspectos sociales [GARCÍA y MONTERREY, 1993].
 - I+D, presencia en el mercado (ventas/categorías/mercados/clientes, cuota de mercado), estructura accionarial y actividades de *marketing* [GINER, 1995].
 - Activos intangibles [MARTÍNEZ *et al.*, 1997; FASB, 2001b; LARRÁN y GINER, 2001].
- b) Estudios de divulgación sobre información social, que han dedicado un apartado específico a la información sobre empleados y a la labor social de la empresa [CARMONA y CARRASCO, 1988; MONEVA y LLENA; 1996; PEYRÓ, 1997].

c) Estudios dedicados de modo exclusivo a la divulgación de información sobre:

- Empleados [PONS, 1996; SUBBARAO y ZÉGHAL, 1997; MAZARRACÍN, 1998].
- I+D [ARCHEL, 1999; ENTWISTLE, 1999].
- Gobierno de la empresa [MONTAÑÉS y SÁNCHEZ, 2001].
- Fondo de comercio y activos intangibles identificables [WINES y FERGUSON, 1993].
- Activos intangibles [BONERMANN *et al.*, 1999; GANDÍA, 2000].

TABLA 1. ESTUDIOS EMPÍRICOS REVISADOS

Autores	Elementos estudiados	Muestra	Principales resultados
CARMONA y CARRASCO [1988]	Empleados y labor social	61 empresas españolas cotizadas y no cotizadas, 1985	18 empresas informan sobre seguridad en el trabajo, 38 lo hacen sobre desarrollo personal y 12 sobre actividades filantrópicas
GARCÍA y MONTERREY [1993]	Información social	100 empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid, excluidas banca y seguros, 1990	El 43% de las empresas revela información sobre este elemento
WINES y FERGUSON [1993]	Fondo de comercio y otros intangibles	150 empresas cotizadas en la Bolsa Australiana, 1985-1989	Aumento del número de empresas que reconocen activos intangibles
GINER [1995]	I+D, empleados, presencia en el mercado, actividades de <i>marketing</i> y estructura accionarial	49 empresas cotizadas en la Bolsa de Valencia, excluye financieras, seguros y SIM, 1989-1991	Obtiene un valor del índice de divulgación para I+D: 0,47 (1989), 0,55 (1990), 0,47 (1991) y para trabajadores, formación, etc.: 0,24 (1989), 0,15 (1990), 0,09 (1991)
MONEVA y LLENA [1996]	Empleados y labor social	47 empresas industriales cotizadas en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid, 1992	Todas informan sobre los empleados en la Memoria, casi un 50% en el Informe de Gestión y otro tanto en el resto de información
PONS [1996]	Empleados	35 empresas españolas cotizadas en el mercado continuo, exceptuando el sector financiero, 1993-1994	El 100% de las empresas difunden la información obligatoria sobre empleados y el 51% publica información voluntaria

Autores	Elementos estudiados	Muestra	Principales resultados
MARTÍNEZ <i>et al.</i> [1997]	Activos intangibles, órganos de gobierno y labor social	Entidades de depósito españolas (46,23% de los bancos y 88% de las cajas de ahorro), 1995	Partida poco importante, desglosada en el apartado de la Memoria por el 37,77% de los bancos y por el 13,64% de las cajas
PEYRÓ [1997]	Empleados y labor social	52 empresas cotizadas en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid susceptibles de adherirse al sistema comunitario de gestión y ecoauditoría medioambiental, 1994	Todas informan en la Memoria sobre empleados, el 53,85% en el Informe de Gestión, el 36,54% en Información adicional y el 25% en la Carta del Presidente
SUBBARAO y ZÉGHAL [1997]	Empleados	120 empresas pertenecientes a USA, Canadá, UK, Alemania, Japón y Corea del Sur, todas cotizadas, 1993 ó 1994	Los <i>ítem</i> programas de pensiones y de beneficios son los más divulgados
MAZARRACÍN [1998]	Empleados	66 empresas españolas en 1978 y 1988; 33 en 1991 y 23 en 1996	El % de empresas que informan sobre distintos aspectos de los recursos humanos disminuye entre 1978 y 1996
ARCHEL [1999]	I+D	52 empresas españolas que presentan información consolidada y pertenecientes a sectores industriales, 1992-1996	El 61,5% de las empresas opta por el tratamiento contable establecido en el PGC, en el 28,8% no se conoce la opción aplicada para la contabilización. Insuficiente información en el Informe de gestión
BORNEMANN <i>et al.</i> [1999]	Activos intangibles	Más de 120 empresas austríacas, 1993-1998	Inexistencia de un enfoque consistente y explícito para la información sobre intangibles
ENTWISTLE [1999]	I+D	40 empresas en 1993; 70 en 1994 y 3 en 1995, cotizadas en la Bolsa de Toronto	Sólo 1% de las revelaciones sobre I+D se hallaban en estados financieros auditados (cuentas anuales)
LAÍNEZ <i>et al.</i> [1999]	Empleados	30 empresas (2 de cada uno de los países de la UE, de entre las 10 empresas más grandes en cada uno de los países)	70% hacen referencia a los empleados en las cuentas anuales, principalmente en la Memoria
GANDÍA [2000]	Activos intangibles	Empresas que integran el índice S&P GLOBAL 100, julio 2000	El grado de estructuración de la información que ofrecen las empresas sobre sus intangibles resulta insuficiente

Autores	Elementos estudiados	Muestra	Principales resultados
FASB [2001b]	Activos intangibles	62 empresas	Se divulga información, aunque de un modo general e impreciso
LARRÁN y GINER [2001]	Activos intangibles	Empresas cotizadas en el mercado continuo en la Bolsa de Madrid (144 en total), octubre y noviembre 2000	El 27% de las empresas presenta un apartado dedicado a información sobre intangibles
MONTAÑÉS y SÁNCHEZ [2001]	Gobierno de la empresa	a) Empresas componentes del IBEX-35, 1998 b) Cuentas anuales de las empresas del IBEX-35, 1996	a) El 25% suministran información sobre las recomendaciones del código del buen gobierno b) Se cumplen, aunque de modo impreciso, los mínimos normativos recogidos en la nota n.º 20 de la Memoria

FUENTE: *Elaboración propia.*

2.1. Estudios de divulgación de información en general.

En este apartado se han revisado trabajos de prácticas de revelación de información en general, en los que se ha destinado un apartado a la categoría de inmovilizado inmaterial, o a los activos intangibles no reconocidos en los estados contables, o bien, determinados activos intangibles han sido objeto de estudio (empleados, I+D, etc.).

De esta forma, GARCÍA y MONTERREY [1993] con el propósito de analizar el nivel y el alcance de la revelación voluntaria en España, toman una muestra de 100 empresas cotizadas en la Bolsa de Madrid, excluidos los sectores de Banca y Seguros, para el ejercicio 1990. De los resultados obtenidos destacamos, dado el estudio empírico que abordamos en el epígrafe 3 y siguientes, el hecho de que el 43% de las empresas divulgan información voluntaria de carácter social.

Por su parte, GINER [1995] toma una muestra de 49 empresas cotizadas en la Bolsa de Valencia, excluyendo financieras, seguros y SIM, con el objetivo, entre otros, de determinar qué tipo de información facilitan las mismas, revisando la memoria, la carta del presidente, el informe de gestión y el informe de auditoría. También, pretende mostrar la evolución de la información durante 3 años (1989-1990-1991). La metodología seguida consiste en la elaboración de un índice de divulgación a partir del análisis de 50 partidas, dentro de las cuales, destacamos los siguientes elementos (la numeración utilizada para cada una de las partidas es la que la autora empleó en su investigación):

13. *Información de compromisos en concepto de pensiones y obligaciones similares.* El índice obtiene un valor, respectivamente, para cada uno de los años de 0,5, 0,78 y 0,76.

18. *Distribución de la cifra de ventas por categorías de actividades.* En este caso, el valor obtenido asciende a 0,43, 0,55 y 0,66.
19. *Distribución de la cifra de ventas por mercados geográficos.* El valor del índice es de 0,3, 0,45 y 0,79.
20. *Número de trabajadores por categorías.* El índice alcanza un valor de 0,65, 0,94 y 0,9.
27. *Actividades de investigación y desarrollo realizadas.* El índice alcanza un valor de 0,47, 0,55 y 0,47.
30. *Distribución de la cifra de ventas por clientes.* El valor obtenido asciende a 0,13, 0,17 y 0,17.
36. *Nombres de los miembros del Consejo de Administración. Participación en la compañía.* El valor asciende a 0,48, 0,46 y 0,34.
37. *Descripción de la gerencia. Nombres y responsabilidades.* El valor asciende a 0,37, 0,32 y 0,15.
39. *Información sobre contratos de trabajo. Puestos eventuales y fijos.* El índice alcanza un valor de 0,02, 0,06 y 0,02.
40. *Principales accionistas.* El índice alcanza un valor de 0,3, 0,46 y 0,66.
45. *Posición competitiva de la empresa, cuota de mercado.* El valor obtenido asciende a 0,04, 0,18 y 0,14.
47. *Información sobre los trabajadores, formación, absentismo, rotación, etc.* El índice alcanza un valor de 0,24, 0,15 y 0,09.
48. *Actividades en materias de publicidad realizadas y previstas.* El índice obtiene un valor de 0,03, 0,02 y 0,03.

Un trabajo destinado a la divulgación de información de un sector en concreto es el realizado por MARTÍNEZ *et al.* [1997] quienes solicitaron a las entidades de depósito españolas (en concreto, a bancos y a cajas de ahorro) el informe anual correspondiente al ejercicio 1995. La muestra obtenida representa algo más del 46% de los bancos y casi el 60% de las cajas de ahorro. El objetivo del estudio es analizar la documentación legal (informe de auditoría, cuentas anuales y el informe de gestión), así como revisar otra información de carácter económico-financiero con la finalidad de conocer las prácticas habituales de divulgación de estas entidades.

Ciñéndonos a la información relativa al inmovilizado inmaterial, los autores destacan que ésta es una partida poco importante, registrándose dentro de la misma, principalmente, los gastos de constitución, de primer establecimiento y los de ampliación de capital. Figurando desglosada en la memoria casi por el 38% de los bancos y por el 14% de las cajas de ahorro.

Por otro lado, en el informe de gestión no se encontró referencia alguna a los gastos de investigación y desarrollo, en opinión de los autores debido a la actividad que realizan estas entidades, aunque, según nuestro parecer este tipo de compañías constantemente están innovando y presentando nuevos productos de carácter financiero que seguramente habrán requerido de un esfuerzo investigador previo y posteriormente, de un esfuerzo para su aplicación.

Respecto de la información sobre órganos de gobierno, divulgan el 93% de las cajas y el 71% de los bancos. Por su parte, el 13% de los bancos indican la participación de los miembros del consejo de administración en el capital de la sociedad. Finalmente, todas informan sobre las actividades referentes a patrocinios de carácter social, cultural, etc.

Por otro lado, LAÍNEZ *et al.* [1999] con el objetivo, entre otros, de conocer acerca de la divulgación de información de empresas europeas, reúnen una muestra de 30 empresas (2 de cada uno de los países de la Unión Europea, de entre las 10 más grandes de cada uno de ellos). Presentando los siguientes resultados relativos a las materias objeto de nuestro interés:

- El 70% de las empresas hacen referencia a la información sobre empleados en las cuentas anuales, el 68% en la memoria y el resto en otro lugar.
- El tipo de información publicada viene referida a retribuciones (38%), condiciones laborales (casi un 7%) y absentismo (3,5%).

En el ámbito norteamericano, el documento *Improving business reporting: Insights into enhancing voluntary disclosures*¹ [FASB, 2001b] persigue, entre otros objetivos, determinar el tipo de información que presentan 62 empresas en:

- Los informes anuales y trimestrales.
- Bolsa, prensa, libros, en las presentaciones a accionistas, analistas y potenciales inversores.
- Páginas web.

Una de las categorías estudiadas en este trabajo es la relativa a *activos intangibles que no han sido reconocidos en los estados financieros*, constatando que las empresas están presentando información relativa a este tipo de elementos. A modo de ejemplo, se está divulgando información, aunque en la mayoría de los casos de un modo general e impreciso, sobre:

- Patentes y aplicaciones de las mismas.
- Principales marcas de la empresa.

¹ Este trabajo viene a complementar el estudio realizado por la AICPA [1994].

- Descripción de nuevos programas de I+D.
- Detalle de científicos, técnicos y otro personal dedicado a I+D.
- Identificación de los principales clientes.
- Inversiones para servicios de apoyo a clientes.
- Descripción de diversos patrocinios.
- Alianzas.
- Empleados. Formación.
- Relaciones favorables con el gobierno.
- Presencia en mercados.
- Licencias.

Por su parte, LARRÁN y GINER [2001] tomando las empresas que cotizan en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid durante octubre y noviembre de 2000, un total de 144 compañías analizan, entre otras cosas, el uso que las empresas hacen de internet ² para divulgar información. Dentro de las partidas analizadas destacamos el apartado de información sobre intangibles, de forma que el 27% de las empresas presentan información sobre este tipo de elementos en su página web.

2.2. Estudios de divulgación de información social en general.

Los trabajos recogidos en este epígrafe tienen como objetivo analizar el grado de divulgación de información de carácter social. Estas investigaciones son objeto de nuestra atención por el estudio específico que en ellas se lleva a cabo de la revelación de información sobre recursos humanos y sobre la labor social de la empresa.

De este modo, CARMONA y CARRASCO [1988], con una muestra de 61 empresas para el ejercicio 1985, cotizadas y no cotizadas, públicas y privadas, pretenden, entre otros objetivos, conocer acerca del volumen y calidad de información social recogida en las memorias anuales. Para ello, analizan el nivel de divulgación de siete partidas:

- Relaciones con agentes sociales.
- Recursos naturales.

² Son numerosos los trabajos realizados recientemente, en los que se trata de mostrar si las empresas están utilizando internet para la divulgación de información, señalándose, asimismo las partidas que suelen aparecer y la manera en que se lleva a cabo esta revelación de información. Pueden verse, entre otros, además del referido en el texto, LYMER [1999] y MOLERO y SEVILLANO [1999].

- Seguridad e higiene.
- Desarrollo personal.
- Masa salarial.
- Filantropía.
- Informaciones acerca de la composición y evolución del personal de la empresa.

Obteniendo los siguientes resultados:

- Las actividades filantrópicas y relaciones con agentes sociales junto con la información sobre recursos naturales son las partidas que menos puntuación obtienen y menos empresas han mencionado.
- Por su parte, 18 empresas hacen referencia a las actividades de seguridad e higiene en el trabajo con una puntuación de 39 sobre un total de 183, 31 empresas informan sobre la masa salarial con una puntuación de 64, 38 revelan sobre desarrollo personal con una puntuación de 73, y finalmente 46 compañías informan sobre la composición de la plantilla con una puntuación de 107 sobre el total de 183.

También, MONEVA y LLENA [1996] se plantean como objetivo, entre otros, el estudio de la divulgación de información de carácter social llevado a cabo por 47 empresas industriales cotizadas en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid durante el ejercicio 1992, no siendo objetivo del trabajo valorar la extensión ni la calidad de la información.

Los autores dividen la información de carácter social en información relativa al personal, sobre la labor social de la empresa y sobre medioambiente. Aclarando que informar sobre la labor social implica revelar datos referidos a actividades benéficas que se realizan para el entorno que rodea a la empresa. Además, estudian la revelación de información en cada uno de los apartados en los que dividen el informe anual: cuentas anuales, informe de gestión e información adicional.

Los resultados ponen de manifiesto que:

- Todas las empresas presentan información sobre el personal, casi el 30% sobre la labor social de la empresa y el 70% sobre medioambiente.
- Todas informan sobre el personal en la memoria de las cuentas anuales, casi la mitad en el informe de gestión y otro tanto, en la información adicional.

- Respecto del tipo de información recogida sobre el personal, se puede destacar que todas las empresas informan sobre su *plantilla*, casi un 62% sobre las *actividades de formación*, casi un 43% sobre *seguridad e higiene en el trabajo* y aproximadamente, un 11% sobre *becas y ayudas sociales*.
- No se revela información sobre la labor social en la memoria, casi un 11% revela en el informe de gestión y algo más de un 21% en la información adicional.
- Respecto del tipo de información divulgada sobre la labor social, un 17% informa sobre los *cursos a personas ajenas a la empresa*, casi un 13% sobre *becas concedidas a terceros y contratos en prácticas*, algo más del 19% sobre *colaboraciones y patrocinios en actividades culturales* y casi un 6,5% sobre *apoyos económicos a fundaciones, ferias, etc.*

En la misma línea que los anteriores investigadores, PEYRÓ [1997] toma una muestra de 52 empresas susceptibles de adherirse con carácter voluntario al sistema comunitario de gestión y eco-auditoría mediambiental y, cotizadas en el mercado continuo de la Bolsa de Madrid durante el ejercicio 1994. Con esta muestra se analizan, entre otros elementos, la divulgación de información sobre empleados y sobre ética. Al igual que en MONEVA y LLENA [1996] tampoco es objeto de este trabajo valorar ni la extensión de la información, ni la calidad de la misma.

Cuando la autora se refiere a la ética de la empresa comprende aspectos tales como integración de minorías, concesión de premios y becas, mejora de accesos a personas discapacitadas, relaciones con clientes, prácticas comerciales, políticas de inversión, etc., es decir, lo que en el trabajo de MONEVA y LLENA [1996] se denomina labor social.

Además, se estudia la revelación de información en las cuatro partes en las que divide el informe anual, esto es, cuentas anuales, informe de gestión, carta del presidente y otra información adicional, presentándose los siguientes resultados:

- Todas las empresas revelan información sobre empleados, con la siguiente distribución: 100% en la memoria de las cuentas anuales, casi un 54% en el informe de gestión, casi un 37% en información adicional y el 25% en la carta del presidente.
- Respecto del tipo de información suministrada sobre empleados, el 90% revelan datos sobre su *plantilla*, el 71% sobre *planes de pensiones*, el 44% sobre *formación de los empleados*, el 33% sobre *seguridad e higiene en el trabajo*, el 38% sobre *indemnizaciones* y el 35% sobre *convenio colectivo* y, generalmente, en información adicional.
- El 69% divulga información sobre ética, con la siguiente ubicación: 67% en el informe de gestión, 23% en la memoria, 33% información adicional y 56% en la carta del presidente.
- Respecto del tipo de información divulgada sobre ética, el 50% presenta *información sobre los clientes* (servicio de atención telefónica, reclamaciones, etc.) y el 60% sobre *colaboraciones con la comunidad* en la que opera, esto es, patrocinios, becas, etc.

2.3. Estudios específicos de divulgación de información sobre activos intangibles.

En este apartado, como se ha indicado previamente, se recogen trabajos dedicados de modo exclusivo al estudio de la divulgación de información sobre empleados, I+D, gobierno de la empresa, fondo de comercio y activos intangibles identificables susceptibles de reconocimiento en las cuentas anuales y el resto de activos intangibles reconocidos contablemente o no.

2.3.1. Empleados.

PONS [1996] toma una muestra de 35 empresas cotizadas en el mercado continuo y procede a la revisión de sus informes anuales correspondientes a los ejercicios 1993 y 1994, con la finalidad de analizar la información social que sobre empleados publican las empresas, así como su evolución. En primer término, la autora distingue entre información obligatoria y voluntaria y, seguidamente, para analizar la calidad y cantidad de información presentada, toma una base de 18 indicadores (véase **tabla 2**), resaltándose los siguientes resultados:

TABLA 2. INDICADORES SOCIALES RECOGIDOS EN PONS (1996)

Indicadores	1993		1994	
	Información voluntaria	Información obligatoria	Información voluntaria	Información obligatoria
Ambiente laboral	—	—	1	—
Convenio colectivo	5	—	6	—
Regulación de empleo	3	—	3	—
Premios jubilación	1	—	—	—
Planes de pensiones	16	35	16	35
Paros y huelgas	2	—	2	—
N.º medio empleados	18	35	18	35
Clasificación categorías	1	35	—	35
Altas laborales	6	—	1	—
Bajas laborales	10	—	10	—
Contratación indefinida/eventual	4	—	3	—
Indemnizaciones	2	—	7	—
Accidentes laborales	6	—	4	—
Variación tecnológica	—	—	—	—
Traspaso entre empresas	—	—	—	—
Cursos de formación	18	—	18	—
Becas	2	—	4	—
Actividades culturales	3	—	5	—

FUENTE: PONS [1996: 28].

- Todas las empresas difunden información obligatoria y el 51% divulgan información voluntaria.
- La información social divulgada de carácter voluntario se centra, principalmente, en cursos de formación, número medio de empleados por ejercicio económico y en detallar información (no obligatoria) sobre planes de pensiones. Por el contrario, otros indicadores como ambiente laboral, tipo de contratos, accidentes laborales, etc., prácticamente no han sido divulgados.

En un ámbito internacional, SUBBARAO y ZÉGHAL [1997] analizan los informes anuales, de los años 1993 ó 1994, de una muestra de 120 empresas cotizadas en seis países (USA, Canadá, Alemania, UK, Japón y Corea del Sur) con el objetivo, entre otros, de recoger la información revelada sobre recursos humanos. En la **tabla 3** se muestra la divulgación que de los distintos ítem realizan las empresas. Así, a modo de ejemplo, destacamos cómo las partidas *programas de beneficios y pensiones* son las más divulgadas (por 98 y 91 empresas, respectivamente) mientras que el *estado del valor añadido* presenta menos revelación. Las siguientes partidas más divulgadas son *agradecimiento a los empleados* y el *número de empleados*. Prácticamente, la mitad de las empresas informan sobre sus *programas de formación* y sobre la existencia de un *departamento de recursos humanos*.

Por su parte, MAZARRACÍN [1998] tras revisar una muestra de 66 empresas españolas en 1978 y en 1988, 33 en 1991 y 23 en 1996, con el objetivo de establecer la información que sobre sus empleados están divulgando, así como su evolución en el tiempo, destaca los siguientes resultados:

- En 1978, el 1,5% de las empresas proporcionan información sobre los gastos de selección y formación, el 38% sobre el número de empleados, casi un 17% sobre cursos, cerca de un 20% sobre participantes en los cursos, alrededor del 8% informan sobre el número de horas dedicadas a formación y el 4,5% sobre becas concedidas.

TABLA 3. REVELACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE RECURSOS HUMANOS EN SUBBARAO Y ZÉGHAL (1997)

1. Programa de formación	62
2. Estrategia de valor añadido	33
3. Estado de valor añadido	3
4. Diversidad del equipo de dirección (raza)	8
5. Diversidad del equipo de dirección (sexo)	40
6. Equidad del empleo	18
7. Minusvalías de los empleados	20
8. Departamento de recursos humanos	68
9. Programas de seguridad en el empleo	20
10. Actividad de sindicatos	9
11. Número de empleados	81
...../.....	

.../...	
12. Agradecimientos a empleados	82
13. Características empleados	15
14. Comité de dirección de recursos humanos	7
15. Compensación a ejecutivos	49
16. Compensación a empleados	53
17. Programas de beneficios	98
18. Programas de pensiones	91
19. Reparto de beneficios (acciones)	34
20. Reparto de beneficios (opciones)	52

FUENTE: SUBBARAO y ZÉGHAL (1997: 61).

- En 1996, ninguna empresa proporciona información sobre los gastos de selección y formación, casi un 96% sobre el número de empleados, alrededor del 4% informan sobre cursos, también casi un 4% sobre participantes en los cursos y el mismo porcentaje sobre horas dedicadas a la formación. Finalmente, el 0% sobre becas concedidas.

Con lo que el porcentaje de empresas que informan sobre distintos aspectos de sus recursos humanos no sólo no aumenta en el tiempo sino que disminuye.

2.3.2. I+D.

ARCHEL [1999] lleva a cabo la revisión de una muestra de 52 empresas pertenecientes a sectores industriales, que presentan información consolidada en la Comisión nacional del mercado de valores para el período 1992-1996, con el objetivo de mostrar la revelación que sobre I+D realizan las mismas, obteniendo que:

- Empresas con estados financieros en los que se evidencia la existencia de actividades de I+D, no cumplen con los requisitos normativos al no suministrar información detallada ni de los proyectos ni de los recursos comprometidos en ellos.
- En muchas ocasiones, la información relativa a I+D se presenta agregada dentro de la partida inmovilizado inmaterial, y la recogida en el informe de gestión resulta imprecisa.
- El 61,5% de las empresas opta por el tratamiento contable establecido en el PGC, esto es, capitalizar cuando se satisfacen una serie de condiciones. Casi un 30% no permite conocer el tratamiento contable aplicado.
- Cerca de un 52% no incluye información alguna en el informe de gestión, sólo alrededor de un 6% informa de las actividades de I+D con indicación de los proyectos y recursos invertidos.

Por otro lado, en un estudio realizado en Canadá, ENTWISTLE [1999] tomando una muestra de 113 empresas (40 en 1993, 70 en 1994 y 3 en 1995) cotizadas en la Bolsa de Toronto, que habían registrado gastos de I+D en sus últimos estados financieros, lleva a cabo un análisis de contenido de la divulgación de información sobre I+D. Para ello emplea como unidad de análisis la frase, obteniendo un total de 10.025 revelaciones de I+D.

Respecto de la ubicación de la información, cada informe es dividido en cinco partes: cuentas anuales, informe de gestión, sección dedicada a I+D, carta del presidente y resto del informe, obteniéndose que la mayoría de la información (50,8%) aparece recogida en el resto del informe, le sigue el informe de gestión (22,7%), la carta del presidente (18,9%), la sección dedicada a I+D (6,6%) y finalmente, las cuentas anuales (1%).

2.3.3. Gobierno de la empresa.

MONTAÑÉS y SÁNCHEZ [2001] con su investigación pretenden cubrir dos objetivos:

1. Estudiar la divulgación que sobre las recomendaciones del Código del Buen Gobierno realizan las empresas componentes del IBEX 35 vía internet en 1998, obteniendo que el 25% suministre este tipo de información.
2. Analizar el cumplimiento de los mínimos normativos recogidos en la nota n.º 20 de la memoria. Para ello, utilizan los informes anuales individuales y consolidados de las empresas del IBEX 35 al cierre de 1996, destacándose que los mínimos normativos se cumplen aunque de modo impreciso.

2.3.4. Fondo de comercio y activos intangibles identificables.

WINES y FERGUSON [1993], tomando una muestra de 150 empresas cotizadas en la Bolsa australiana durante el período 1985-1989, analizan, entre otros hechos, el reconocimiento del fondo de comercio y de activos intangibles identificables en los estados financieros, así como los tipos de activos identificables reconocidos, presentando los siguientes resultados:

- Más compañías reconocen el fondo de comercio que activos intangibles identificables. Por otro lado, la tendencia en el reconocimiento de activos intangibles es creciente.
- Marcas, patentes, licencias, derechos y nombre del negocio son los que más aparecen reconocidos en la muestra objeto de estudio (véase **tabla 4**).

TABLA 4. CATEGORÍAS DE ACTIVOS INTANGIBLES IDENTIFICABLES RECONOCIDOS EN WINES Y FERGUSON (1993)

Marcas	80
Patentes	72
Licencias	52
Derechos (de cualquier tipo)	52
Nombre del negocio	29
Otros (como categoría)	6
Cabeceras	5
Títulos	5
Propiedad intelectual	3
Activos tecnológicos	3
Franquicias	2
Licencias de televisión	1

FUENTE: WINES y FERGUSON [1993: 98].

2.3.5. Activos intangibles.

BORNEMANN *et al.* [1999] tras revisar más de 120 empresas austríacas en el período comprendido entre 1993 y 1998, incluyendo las 70 compañías que en 1998 cotizan en bolsa, señalan que, prácticamente, sólo se encuentran descripciones verbales de áreas relativas a empleados (edad media, absentismo, formación, etc.) siendo éstas elaboradas de un modo asistemático, y sin dar más datos, concluyen que no existe un enfoque consistente y explícito para la información sobre activos intangibles.

Otro trabajo que también aborda la divulgación específica sobre activos intangibles, aunque en esta ocasión, la realizada en internet por las empresas, es la investigación llevada a cabo por GANDÍA [2000], quien tiene por objetivo mostrar si las compañías que componen el índice *S & P Global 100* están utilizando internet para divulgar información acerca de sus activos intangibles, así como determinar la forma en que se realiza esta divulgación. En este trabajo se procede a la elaboración de un índice, para lo cual, el autor elabora un cuestionario en el que analiza tres aspectos fundamentales de las páginas web de las empresas (véase **tabla 5**):

- Contenido: delimita los activos intangibles analizados, estructurados en los bloques de Capacidad de innovación y comercialización, Recursos humanos, Clientela y Networking.
- Navegabilidad: pretende recoger los esfuerzos que llevan a cabo las empresas para facilitar la «navegación» de los usuarios por la web de la empresa.
- Diseño-accesibilidad: señala si el diseño de la página web resulta atractiva para el visitante de la misma.

Obteniendo como resultados más relevantes:

- El grado de estructuración de la información que ofrecen las empresas sobre sus intangibles resulta insuficiente. En palabras del propio autor «más que navegar hemos tenido que bucear».
- El 46% de las empresas ofrece información sobre intangibles aunque existen diferencias significativas entre las empresas respecto a la calidad de la divulgación.
- La divulgación en el bloque *Capacidad de innovación y comercialización* puede ser calificada de media, al estar la mayoría de las partidas en torno al 45%. En el bloque *Recursos humanos*, la divulgación se puede catalogar de media-baja al estar la mayoría de las partidas en torno al 30%. Por su parte, el bloque *Clientela* es el que ha obtenido los mayores niveles de divulgación con una puntuación media del 75%. Finalmente, el bloque *Networking* obtiene un nivel de divulgación medio-alto con una puntuación media del 60%.

TABLA 5. ASPECTOS ANALIZADOS EN LAS PÁGINAS WEB DE LAS EMPRESAS

CONTENIDOS	
Capacidad de innovación y comercialización 1. Importe invertido en I+D durante 1999; ejercicios anteriores 2. Información sobre la «intensidad» en la inversión en I+D (proporción I+D/ventas) 3. Información sobre productos de I+D en curso 4. Descripción de los centros de I+D disponibles 5. Existencia de contratos de colaboración con centros de investigación básica 6. Patentes inscritas durante 1999; ejercicios anteriores 7. Marcas registradas durante 1999; ejercicios anteriores 8. Licencias de venta concedidas en 1999; ejercicios anteriores 9. Ingresos por <i>royalties</i> durante 1999; ejercicios anteriores	6. Planes de retribuciones a los empleados 7. Descripción del proceso de captación y selección 8. Edad media de la plantilla 9. Antigüedad media de la plantilla
Recursos humanos 1. Número de empleados de la compañía 2. Proporción de titulados superiores dentro de la plantilla 3. Proporción de científicos dentro de la plantilla 4. Existencia de planes de formación para la plantilla; si se da el importe anual 5. Planes de ascenso en la compañía	Clientela 1. Información sobre los productos que comercializa la compañía 2. Dimensiones y características de la red de sucursales 3. Información sobre control de calidad de los productos 4. Información sobre garantías que se ofrecen 5. Servicio post-venta integral 6. «Filosofía» de la empresa
	Networking 1. Información sobre firma de alianzas estratégicas 2. Dimensión y características de las redes de distribución 3. Acuerdos de colaboración con otras empresas para desarrollar productos o servicios 4. Utilización del B2B 5. Inversiones en el desarrollo de plataformas de <i>e-business</i>

NAVEGABILIDAD	
1. Dispone de apartado específico en el que agrupa la información sobre capacidad de innovación y comercialización	5. Dispone de un servicio de «últimas noticias» sobre la evolución de la compañía
2. Dispone de apartado específico en el que agrupa información sobre recursos humanos	6. Se puede acceder a la información en otros idiomas
3. Dispone de apartado específico en el que agrupa información sobre la clientela	7. Se facilitan enlaces para contactar con informes de analistas o noticias sobre la compañía en prensa especializada
4. Dispone de apartado específico en el que agrupa la información sobre <i>networking</i>	
DISEÑO-ACCESIBILIDAD	
1. Apariencia estructurada	4. Inclusión de gráficos o imágenes de apoyo para presentar datos financieros
2. Buena combinación de color, gráficos e imágenes	5. Facilita una dirección de correo electrónico para poder contactar con la compañía
3. Uso de lenguajes avanzados para favorecer la presentación (Java, XML)	

FUENTE: GANDÍA [2000: 45].

2.4. Consideraciones acerca de la divulgación de información sobre activos intangibles en la literatura previa.

De los estudios revisados se puede destacar que:

- Las compañías que componen las muestras, en la mayoría de los casos, son cotizadas al menos en una Bolsa, lo cual viene a ser una señal de que son empresas de gran tamaño.
- Las muestras están formadas por empresas pertenecientes, en la mayoría de los casos, a un país (España, Australia, Austria, Canadá, USA). Sólo en los trabajos de SUBBARAO y ZÉGHAL [1997], LAÍNEZ *et al.* [1999] y GANDÍA [2000] se procede a un estudio de la información divulgada en varios países.
- En algunos trabajos se suelen omitir los sectores de seguros y financiero (GARCÍA y MONTERREY, 1993; GINER, 1995; PONS, 1996), debido a su especial normativa respecto a la información a divulgar. Otros trabajos tienen por objetivo el estudio de sectores concretos; de esta forma, MARTÍNEZ *et al.* [1997] se ciñen al sector de bancos y cajas de ahorro; MONEVA y LLENA [1996], PEYRÓ [1997] y ARCHEL [1999] se centran, principalmente, en sectores industriales. Otras investigaciones no se basan en el estudio de sectores, sino que investigan la revelación de información de empresas que forman prestigiosos índices, tales como el Standard & Poor Global 100 o el IBEX-35 (GANDÍA, 2000; MONTAÑÉS y SÁNCHEZ, 2001).

- Los períodos analizados generalmente, se circunscriben a un año, con la excepción de WINES y FERGUSON [1993], GINER [1995], PONS [1996], MAZARRACÍN [1998], ARCHEL [1999], BORNEMANN *et al.* [1999] y ENTWISTLE [1999] que abarcan, respectivamente, cinco, tres, dos, cuatro, cinco, seis y tres años.
- La información que ha servido de soporte a los investigadores para la realización del estudio ha sido:
 - Generalmente, el informe anual publicado por las empresas, distinguiendo, en algunos casos, la información divulgada en cada una de las partes componentes del informe anual, esto es, carta del presidente, informe de gestión, cuentas anuales y resto del informe (MONEVA y LLENA, 1996; PEYRÓ, 1997; ENTWISTLE, 1999).
 - En otros casos, se ha utilizado la información recogida en las páginas web de las empresas (GANDÍA, 2000; LARRÁN y GINER, 2001).
 - El total de la información publicada por las empresas, esto es, informes anuales y trimestrales, web de las empresas, prensa, etc. (FASB, 2001b).
- En algunos trabajos se cuantifica la información proporcionada, asignando una puntuación a cada una de las partidas objeto de estudio, obteniéndose un índice de divulgación (CARMONA y CARRASCO, 1988; GINER, 1995; GANDÍA, 2000, LARRÁN y GINER, 2001). Sin embargo, en la mayoría se analiza el contenido del informe de un modo cualitativo.
- Generalmente, los elementos estudiados son los relacionados con el personal, con la labor social de la empresa y con las actividades de I+D. Por otro lado, cuando en los trabajos se aborda la divulgación de información sobre activos intangibles, en algunos casos, se están refiriendo a los tradicionalmente reconocidos en contabilidad financiera (WINES y FERGUSON, 1993; MARTÍNEZ *et al.*, 1997) y en otros, se considera el término en un sentido amplio, esto es, teniendo en cuenta tanto los reconocidos contablemente como los no reconocidos (BORNEMANN *et al.*, 1999; GANDÍA, 2000; FASB, 2001b; LARRÁN y GINER, 2001).

3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Formación del índice de divulgación.

Con objeto de obtener una primera aproximación del estado de la práctica en cuanto a la divulgación de información sobre activos intangibles, se ha procedido a la elaboración de un *índice de divulgación* que pretende cuantificar en qué medida los elementos de naturaleza intangible de una empresa son proporcionados por la misma en su informe anual.

Para obtener el índice de divulgación ³ se ha elaborado un cuestionario u hoja de trabajo (véase **tabla A1** del anexo) que recoge las diferentes categorías de elementos considerados por la mayor parte de la profesión como activos intangibles, para lo que nos hemos basado en los estudios revisados en el epígrafe anterior, así como en la información proporcionada por el FASB (1999) y Euroforum (1998).

En total se han recogido 23 *ítem* agrupados en cinco categorías según su naturaleza. Puede observarse que se incluyen tanto partidas tradicionalmente reconocidas en contabilidad como de naturaleza intangible, (patentes, marcas, aplicaciones informáticas, etc.) y otras que, hasta el momento, no aparecen dentro de la misma (cuota de mercado, relación con clientes, proveedores, etc.).

El índice que se ha elaborado es del tipo *no ponderado*, lo que significa que cada *ítem* del cuestionario recibe igual importancia, sin atender, por tanto, a necesidades concretas de distintos usuarios ⁴.

Cada *ítem* del cuestionario ha sido valorado asignándole una puntuación que oscila entre 0 y 1. Siguiendo la metodología de BUZBY [1974: 429-430] se han distinguido, dentro de los 23 *ítem*, y con el objeto de valorar cada una de ellos, dos grupos:

1. Aquellos elementos que pueden ser revelados con más o menos amplitud.

A modo de ejemplo, el elemento 4. *Relación con proveedores*, respecto del cual, la información ofrecida puede ser de **naturaleza genérica**, del tipo «... el compromiso entre empresa y proveedor es condición ineludible para mejorar la calidad...», en cuyo caso se ha asignado el valor 0,5; o bien, la información mostrada es de **carácter específico**, esto es, se proporcionan detalles sobre proyectos entre empresa y proveedor, o se ofrece algún tipo de medición cualitativa o cuantitativa de la relación entre ambos, en cuyo caso se ha puntuado con el valor 1.

2. Aquellas partidas que pueden ser expresadas como suma de una serie de subelementos.

Entre estos, podemos citar el elemento 8. *I+D*, en el que hemos distinguido cuatro niveles distintos de información (subelementos):

- a) Sólo se da información de carácter global sobre esta partida, junto con otras (0,25).
- b) Se detallan cualitativamente los proyectos que se llevan a cabo (0,5).
- c) Se proporciona la cifra de inversión en I+D (0,75).
- d) Se proporciona la cifra de la inversión y, además, se dan detalles de los proyectos (1).

³ Respecto a la elaboración de un índice de divulgación pueden verse, entre otros, BUZBY [1974], GARCÍA y MONTERREY [1993], GINER [1995], ADREM [1999].

⁴ Véase al respecto GINER [1995: 93-95].

Por otro lado, también se ha tenido en cuenta a la hora de obtener el índice, el hecho de que algunas empresas pueden no divulgar información sobre una determinada partida o elemento, simplemente porque no la tienen. Por ejemplo, una empresa no informa sobre las actividades de I+D porque no lleva a cabo ninguna actividad de este tipo.

Para completar el cuestionario se ha revisado el Informe Anual completo presentado por cada una de las empresas de la muestra, esto es, Carta del presidente, Informe de gestión, Cuentas anuales, Informe de auditoría, así como cualquier otra información adicional no recogida en los apartados precedentes, pero sí en el Informe Anual.

3.2. Características de la muestra de empresas.

El cuestionario se ha aplicado a una muestra de 20 empresas españolas pertenecientes a distintos sectores (véase **tabla 6**). De éstas, el 90 % cotiza en bolsa (el 72% en más de una bolsa, española o no) y todas ellas son cabeza de grupo, lo cual nos indica que estamos ante empresas que podrían ser consideradas como grandes. El período objeto de estudio ha sido el ejercicio económico 1999.

TABLA 6. EMPRESAS INTEGRANTES DE LA MUESTRA Y SECTOR AL QUE PERTENECEN

AMPER	TECNOLÓGICO
AZKOYEN	MAQUINARIA
BANCO POPULAR	ENTIDADES DE DEPÓSITO
BBVA	ENTIDADES DE DEPÓSITO
ENDESA	ELÉCTRICA Y GAS
FASA RENAULT	AUTOMÓVIL
FINANZAUTO	COMERCIAL
FOMENTO DE CONSTRUCCIONES Y CONTRATAS	CONSTRUCCIÓN Y CEMENTOS
GAS NATURAL	ELÉCTRICA Y GAS
GLOBALIA	OCIO Y TRANSPORTE
HIDROELÉCTRICA DEL CANTABRICO	ELÉCTRICA Y GAS
IBERDROLA	ELÉCTRICA Y GAS
IBERIA	OCIO Y TRANSPORTE
KOIKE	ALIMENTACIÓN
PORTLAND VALDERRIVAS	CONSTRUCCIÓN Y CEMENTOS
REPSOL	PETRÓLEOS
TELEFÓNICA	COMUNICACIONES
UNIÓN FENOSA	ELÉCTRICA Y GAS
URALITA	CONSTRUCCIÓN Y CEMENTOS
ZARDOYA OTIS	MAQUINARIA

FUENTE: *Elaboración propia.*

4. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

La **tabla 7** refleja de forma agregada el resultado del cuestionario por *ítem* y ubicación en el Informe anual, así como el total general y por naturaleza (véase **tabla A1** del anexo). La interpretación de los datos es la siguiente: la información ofrecida para cada ítem, por el conjunto de las empresas de la muestra, debería ser 1 si se ofreciese la máxima información que se presenta en el cuestionario, en cada una de los apartados del Informe anual de las mismas. En consecuencia, por ejemplo, para el *ítem 1. Presencia en el mercado* del óptimo de información (valor 1) en la carta del presidente (CP) se ofrece tan sólo un 35% de dicha información; del 55% en el informe de gestión (IG); del 29% en las cuentas anuales (CA); y del 66% en la información adicional (IA). En total la cantidad de información media ofrecida es del 46% de la óptima, suponiendo que la información ofrecida en cada apartado del Informe (CP, IG, CA, e IA) es igual de relevante para el usuario.

En consecuencia, admitiendo que la información óptima a ofrecer por las empresas respecto de sus activos intangibles fuera la diseñada en el cuestionario, y asumiendo que la muestra elegida fuera representativa del conjunto de las grandes empresas españolas, podemos decir que éstas sólo ofrecen, en conjunto, un 24% de la información que sería deseable.

Por categorías de intangibles, observamos que, como era de esperar, la mayor información ofrecida es la que tiene que ver con su origen legal (35%) y relacionada con la innovación y la tecnología (33%). La que menos, la relativa a la estructura organizacional (14%) y con origen en el mercado (21%).

Si analizamos el lugar del Informe en que se ofrece más información sobre cada *ítem*, observamos que es en el apartado de IA (40%), seguido de las CA (25%), mientras que sólo 20% en el IG y 10% en la CP.

La máxima información ofrecida en el caso de cuentas anuales es la que se refiere a los aspectos legales y los tradicionalmente requeridos por la normativa contable (*ítem*, 7, 9, 13 y 22).

TABLA 7. ÍNDICE DE DIVULGACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

<i>Ítem</i>	CP	IG	CA	IA	TM	TpN
1	0,35	0,55	0,29	0,66	0,46	
2	0,05	0,13	0,00	0,38	0,14	
3	0,13	0,20	0,05	0,45	0,21	
4	0,03	0,03	0,00	0,13	0,04	
5	0,00	0,21	0,15	0,40	0,19	0,21
6	0,34	0,56	0,31	0,69	0,48	
7	0,00	0,03	0,76	0,08	0,22	0,35
8	0,11	0,53	0,55	0,61	0,45	

Ítem	CP	IG	CA	IA	TM	TpN
9	0,05	0,18	0,71	0,20	0,28	0,33
10	0,12	0,23	0,08	0,85	0,32	
11	0,07	0,43	0,00	0,57	0,27	
12	0,03	0,20	0,53	0,43	0,29	
13	0,06	0,29	1,00	0,41	0,44	
14	0,18	0,21	0,11	0,71	0,30	
15	0,08	0,10	0,05	0,73	0,24	
16	0,07	0,14	0,43	0,29	0,23	0,25
17	0,33	0,08	0,00	0,15	0,14	
18	0,05	0,08	0,00	0,25	0,09	
19	0,03	0,10	0,00	0,18	0,08	
20	0,03	0,08	0,00	0,23	0,08	
21	0,00	0,00	0,00	0,18	0,04	0,14
22	0,13	0,15	0,83	0,33	0,36	
23	0,08	0,13	0,00	0,30	0,13	
TG	0,10	0,20	0,25	0,40	0,24	
CP = Carta del presidente IG = Informe de gestión CA = Cuentas anuales IA = Información adicional TM = Total Medio TpN = Total por naturaleza (según cuestionario: A, B, C, D y E)						

FUENTE: *Elaboración propia.*

Un mayor desglose por apartados del Informe anual puede verse en las **tablas A2 a A5** del anexo. Cada una de éstas recoge la valoración correspondiente a cada *ítem* para el conjunto de las empresas (Columna Puntuación), así como la valoración media, resultado de dividir la puntuación entre el número de empresas que podrían haber divulgado. La última columna recoge las empresas que del total que podrían haber divulgado, lo hacen efectivamente.

Como se ha indicado previamente, el Informe de auditoría también ha sido revisado, pero dado que las únicas referencias encontradas en el mismo son las relativas a cambios en el criterio de amortización de partidas como fondo de comercio y marcas, o las relativas al tratamiento contable de los compromisos por pensiones, se ha decidido no presentar la tabla correspondiente.

Por último, si comparamos con los resultados obtenidos en otros trabajos, existen coincidencias en los niveles de divulgación en partidas tales como presencia en el mercado, actividades de *marketing*, patentes y marcas, I+D, formación, seguridad e higiene en el trabajo, clima laboral y gobierno de la empresa.

5. CONCLUSIONES

De los resultados obtenidos en nuestro estudio, así como de los trabajos previos analizados se pueden extraer las siguientes conclusiones generales:

1. El análisis de la literatura previa revela que apenas existen trabajos con el objetivo de conocer qué divulgan las empresas sobre sus activos intangibles; generalmente los elementos estudiados son los relacionados con el personal, con la labor social de la empresa y con las actividades de I+D.
2. Queda patente en el trabajo empírico realizado que las cuentas anuales de las empresas, como documentos contables básicos, se limitan a recoger la información que la normativa establece. Prueba de ello es la puntuación máxima obtenida en los *ítem* correspondientes a patentes, marcas (0,76), aplicaciones informáticas (0,71), pensiones (1) y estructura accionarial (0,83). Sin embargo, poca información se recoge de forma voluntaria sobre otros *ítem*.
3. No obstante, no cabe duda de que las empresas parecen ser conscientes de la relevancia de la información sobre sus activos intangibles, ya que incorporan información de esta naturaleza al Informe anual, si bien, dicha divulgación no se hace a través de las Cuentas Anuales, por los motivos comentados anteriormente.
4. Si atendemos al tipo de información por naturaleza, la que más impacto parece tener por su divulgación es la de carácter legal o contractual, que recoge *ítem* referidos a acuerdos de colaboración y propiedad industrial, y la de carácter tecnológico, que comprende, entre otros, I+D y aplicaciones informáticas.
5. Dado que la mayor parte de la información sobre activos intangibles se lleva a cabo a través de otros documentos, distintos a los legalmente establecidos, que forman parte del informe anual, se puede decir que, de acuerdo con otros autores, existe una pérdida de relevancia de la información contable. Ello nos hace sugerir a los organismos reguladores la emisión de líneas o pautas de actuación para aquellas empresas que quieran informar sobre los elementos que conforman sus activos intangibles, para que la información presentada por las empresas referente a este tipo de elementos resulte comparable.
6. Al objeto de buscar un camino, la descripción del tipo de elementos recogida en el cuestionario o similares, podría servir de guía a los emisores de normas, todo ello, con el objetivo de facilitar a los distintos usuarios la búsqueda de este tipo de información.

BIBLIOGRAFÍA

- ABOODY, D. y LEV, B. [1998]: «The value-relevance of intangibles: The case of software capitalization», *Journal of accountig research*, Vol. 36, Supplement, págs. 161-191.
- ACCOUNTING STANDARDS BOARD, ASB, [1997]: FRS 10 «Goodwill and intangible assets».
- ADREM, A.H. [1999]: *Essays on Disclosure Practices in Sweden- Causes and Effects*, Lund University Press, Sweden.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, AICPA, [1994]: *Improving business reporting- A customer focus. Meeting the information needs of investors and creditors*, AICPA, New York.
- AMIR, E. y LEV, B. [1996]: «Value-relevance of nonfinancial information: The wireless communications industry», *Journal of Accounting and Economics*, 22, págs. 3-30.
- ARCHEL DOMENCH, P. [1999]: «Carencias informativas en materia de actividades de investigación y desarrollo», Comunicación presentada al X Congreso AECA, Zaragoza, septiembre.
- BARTH, M.E., CLEMENT, M., FOSTER, G. y KASZNIK, R. [1998]: «Brand values and capital market valuation», *Working Paper*, New York University.
- BARTH, M.E. y CLINCH, G. [1998]: «Revalued financial, tangible and intangible assets: Associations with share prices and non market-based value estimates», *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, Supplement, págs. 199-233.
- BONTIS, N. [1998]: «Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models», *Management Decision*, Vol. 36, n.º 2, págs. 63-76.
- BORNEMANN, M., KNAPP, A., SCHNEIDER, U. y SIXL, K.I. [1999]: «Holistic measurement of intellectual capital», Paper presented at the *International Symposium on Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues and Prospects*, OCDE, Amsterdam.
- BROOKING, A. [1997]: *El capital intelectual. El principal activo de las empresas del tercer milenio*, Ediciones Paidós Ibérica, S.A., Barcelona.
- BUZBY, S.L. [1974]: «Selected items of information and their disclosure in annual reports», *The Accounting Review*, Vol. 49, July, N.º 3, págs. 423-435.
- BUZBY, S.L. [1975]: «Company size, listed versus unlisted stocks and the extent of financial disclosure», *Journal of Accounting Research*, Spring, págs. 16-37.
- BUENO CAMPOS, E. [1998]: «El capital intangible como clave estratégica en la competencia actual», *Boletín de Estudios Económicos*, Vol. LIII, n.º 164, agosto, págs. 207-229.

- CAÑIBANO, L. *et al.* [2002]: *Proyecto Meritum. Directrices para la gestión y difusión de información sobre intangibles (Informe de capital intelectual)*. Fundación Vodafone, Madrid.
- CARMONA, S. y CARRASCO, F. [1988]: «Información de contenido social y estados contables: una aproximación empírica y algunas consideraciones teóricas», *Actualidad financiera*, n.º 41, noviembre, 2.175-2.192.
- CHAUVIN, K. W. y HIRSCHHEY, M. [1993]: «Advertising, R&D expenditures and the market value of the firm», *Financial Management*, Winter, págs.128-140.
- DENG, Z. y LEV, B. [1998]: «The valuation of acquired R&D», Working Paper, New York University.
- EDVINSSON, L. y MALONE, M.S. [1999]: *El capital intelectual: Cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*, Ediciones Gestión 2000, S.A., Barcelona.
- ENTWISTLE, G.M. [1999]: «Exploring the R&D disclosure environment», *Accounting Horizons*, Vol. 13, N.º 4, December, págs. 323-341.
- EUROFORUM [1998]: *Medición del capital intelectual: Modelo Intellect*, Euroforum Escorial, Madrid.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS, FASB, [1999]: Proposed statement of financial accounting standards «Business combinations and intangible assets». Norwalk, Connecticut. [Http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb](http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb)
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS, FASB, [2001]: Proposed Statement of Financial Accounting Standards «Business combinations and intangible assets-Accounting for goodwill». Norwalk, Connecticut. [Http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb](http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb)
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS, FASB, [2001a]: Statement of Financial Accounting Standards n.º 142 «Goodwill and other intangible assets», junio, Norwalk, Connecticut.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS, FASB, [2001b]: «Improving business reporting: insights into enhancing voluntary disclosures», Norwalk, Connecticut. [Http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb/brpp/brpp2.html](http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb/brpp/brpp2.html)
- GANDÍA CABEDO, J.L. [2000]: «La divulgación de información sobre intangibles en internet: evidencia internacional», Comunicación presentada a las VI Jornadas sobre Análisis Contable organizadas por ASEPUC, octubre, Almería, págs. 37-60.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. y MONTERREY MAYORAL, J. [1993]: «La revelación voluntaria en las compañías españolas cotizadas en bolsa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 74, págs. 53-70.
- GINER INCHAUSTI, B. [1995]: *La divulgación de información financiera: una investigación empírica*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, IASC, [1998]: *IAS 38 «Intangible Assets»*.
- JENNINGS, R., ROBINSON, J., THOMPSON II, R.B. y DUVALL, L. [1996]: «The relation between accounting goodwill numbers and equity values», *Journal of Business Finance & Accounting*, 23(4), June, págs. 513-533.
- LAÍNEZ, J.A., CALLAO, S. y JARNE, J.I. [1999]: «Tendencias en la presentación de la información económico-financiera en las empresas europeas», Comunicación presentada al X Congreso AECA, Zaragoza, septiembre.

- LARRÁN JORGE, M. y GINER INCHAUSTI, B. [2001]: «La oferta de información financiera en internet: un estudio de las grandes compañías españolas», Comunicación presentada al XI Congreso de AECA, Madrid.
- LEV, B. y SOUGIANNIS, T. [1996]: «The capitalization, amortization, and value-relevance of R&D», *Journal of Accounting&Economics*, 21, págs. 107-138.
- LEV, B., SARATH, B. y SOUGIANNIS, T. [1999]: «R&D-Related reporting biases and their consequences», Comunicación presentada a la 2.º Conferencia sobre Intangibles, mayo, Nueva York.
- LEV, B. y ZAROWIN, P. [1999]: «The boundaries of financial reporting and how to extend them», *Journal of accounting research*, Vol. 37, n.º 2, Autumn, 353-385.
- LYMER, A. [1999]: «The Internet and the future of corporate reporting in Europe», *The European Accounting Review*, Vol. 8, n.º 2, págs. 289-301.
- MARTÍNEZ ARIAS, A. GARCÍA DÍEZ, J. y RUBÍN FERNÁNDEZ, I. [1997]: «Estudio de los informes anuales de las entidades de depósito», *IX Congreso AECA*, Salamanca, págs. 473-493.
- MAZARRACÍN BORREGUERO, M. R. [1998]: *La información contable de los recursos humanos*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- MOLERO, J.J., PRADO, A. y SEVILLANO, F.J. [1999]: «The presentation of financial statements through the Internet: Analysis of the most significant companies in Spain», Paper presented at 22th Congress of the European Accounting Association, Burdeos, Francia.
- MONEVA ABADÍA, J.M. y LLENA MARACULLA, F. [1996]: «Análisis de la información sobre responsabilidad social en las empresas industriales que cotizan en Bolsa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXV, n.º 87, abril-junio, págs. 361-401.
- MONTAÑÉS MANCERA, M.D. y SÁNCHEZ BARRIOS, M. [2001]: «El modelo del informe sobre gobierno de las entidades cotizadas y los mínimos normativos en las notas a los estados contables: Un estudio de las empresas del IBEX-35», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 214, enero, págs. 161-182.
- PEYRÓ VILAPLANA, E. [1997]: «Información social y ambiental en España: Un estudio empírico», Comunicación presentada al IX Congreso de AECA, Salamanca, págs. 681-703.
- PONS FELIX, A. [1996]: «La información social sobre empleados», *Partida Doble*, n.º 73, diciembre, 23-29.
- SOUGIANNIS, T. [1994]: «The accounting based valuation of corporate R&D», *The Accounting Review*, Vol. 69, n.º 1, January, págs. 44-68.
- SUBBARAO, A.V. y ZÉGHAL, D. [1997]: «Human resources information disclosure in Annual Reports: An International Comparison», *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol. 2, n.º 2, Autumn, págs. 53-73.
- SVEIBY, K.E. [1997]: «The intangible assets monitor», *Journal of human resource costing and accounting*, Vol. 2, n.º 1, Spring, págs. 73-97.
- WINES G. y FERGUSON, C. [1993]: «An empirical investigation of accounting methods for goodwill and identifiable assets: 1985-1989», *ABACUS*, Vol.29, n.º 1, págs. 90-105.

ANEXO

TABLA A1. ÍTEM INCORPORADOS EN EL ÍNDICE DE DIVULGACIÓN

A. Con origen en el mercado

- 1 Presencia en el mercado
- 2 Imagen reconocida de la empresa
- 3 Relación con clientes
- 4 Relación con proveedores
- 5 Actividades de *marketing*

B. Con origen legal y contractual

- 6 Acuerdos de colaboración, alianzas estratégicas
- 7 Patentes, marcas, concesiones, derechos de traspaso y similares

C. Con origen en la innovación y tecnología

- 8 I+D
- 9 Aplicaciones informáticas y similares
- 10 Calidad de procesos de producción y productos
- 11 Nuevas tecnologías de la información

D. Con origen en los recursos humanos

- 12 Información sobre plantillas
- 13 Aspectos sociales
- 14 Formación
- 15 Gobierno de la empresa
- 16 Participación de los trabajadores en el capital social
- 17 Clima laboral
- 18 Seguridad e Higiene en el trabajo

E. Con origen en la estructura organizacional y financiera

- 19 Capacidad de obtención de fondos, acceso a los mercados de capitales
- 20 Relaciones con los accionistas, analistas e inversores institucionales
- 21 Relaciones con entidades gubernamentales o institucionales
- 22 Estructura accionarial
- 23 Cultura o valores de la organización

FUENTE: *Elaboración propia.*

TABLA A2. INFORMACIÓN DIVULGADA EN LA CARTA DEL PRESIDENTE

Ítem	Puntuación	Puntuación media	Empresas que podrían haber divulgado	Empresas que divulgan
1	7	0,35	20	15
2	1	0,05	20	1
3	2,5	0,13	20	5
4	0,5	0,03	20	1
5	0	0	12	0
6	5,5	0,34	16	6
7	0	0	18	0
8	1,75	0,11	16	3
9	1	0,05	20	2
10	1,5	0,12	13	2
11	1	0,07	14	2
12	0,5	0,03	20	1
13	1	0,06	17	2
14	2,5	0,18	14	4
15	1,5	0,08	20	2
16	0,5	0,07	7	1
17	6,5	0,33	20	12
18	1	0,05	20	1
19	0,5	0,03	20	1
20	0,5	0,03	20	1
21	0	0	20	0
22	2,5	0,13	20	3
23	1,5	0,08	20	3

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA A3. INFORMACIÓN DIVULGADA EN EL INFORME DE GESTIÓN

Ítem	Puntuación	Puntuación media	Empresas que podrían haber divulgado	Empresas que divulgan
1	11	0,55	20	20
2	2,5	0,13	20	4
3	4	0,2	20	8
4	0,5	0,03	20	1
5	2,5	0,21	12	5
6	9	0,56	16	9
7	0,5	0,03	18	1
8	8,5	0,53	16	12
9	3,5	0,18	20	5
10	3	0,23	13	3
11	6	0,43	14	7

Ítem	Puntuación	Puntuación media	Empresas que podrían haber divulgado	Empresas que divulgan
12	4	0,2	20	10
13	5	0,29	17	6
14	3	0,21	14	4
15	2	0,1	20	2
16	1	0,14	7	1
17	1,5	0,08	20	2
18	1,5	0,08	20	2
19	2	0,1	20	2
20	1,5	0,08	20	2
21	0	0	20	0
22	3	0,15	20	5
23	2,5	0,13	20	4

FUENTE: Elaboración propia.

TABLA A4. INFORMACIÓN DIVULGADA EN LAS CUENTAS ANUALES

Ítem	Puntuación	Puntuación media	Empresas que podrían haber divulgado	Empresas que divulgan
1	5,75	0,29	20	20
2	0	0	20	0
3	1	0,05	20	1
4	0	0	20	0
5	1,75	0,15	12	3
6	5	0,31	16	5
7	13,75	0,76	18	18
8	8,75	0,55	16	12
9	14,25	0,71	20	18
10	1	0,08	13	1
11	0	0	14	0
12	10,5	0,53	20	20
13	17	1	17	17
14	1,5	0,11	14	2
15	1	0,05	20	1
16	3	0,43	7	3
17	0	0	20	0
18	0	0	20	0
19	0	0	20	0
20	0	0	20	0
21	0	0	20	0
22	16,5	0,83	20	17
23	0	0	20	0

Fuente: Elaboración propia.

**TABLA A5. INFORMACIÓN DIVULGADA EN EL RESTO DEL INFORME
ANUAL (INFORMACIÓN ADICIONAL)**

<i>Ítem</i>	Puntuación	Puntuación media	Empresas que podrían haber divulgado	Empresas que divulgan
1	13,25	0,66	20	19
2	7,5	0,38	20	8
3	9	0,45	20	11
4	2,5	0,13	20	3
5	4,75	0,40	12	8
6	11	0,69	16	11
7	1,5	0,08	18	2
8	9,75	0,61	16	12
9	4	0,2	20	5
10	11	0,85	13	12
11	8	0,57	14	11
12	8,5	0,43	20	17
13	7	0,41	17	8
14	10	0,71	14	11
15	14,5	0,73	20	19
16	2	0,29	7	3
17	3	0,15	20	4
18	5	0,25	20	5
19	3,5	0,18	20	5
20	4,5	0,23	20	7
21	3,5	0,18	20	4
22	6,5	0,33	20	10
23	6	0,3	20	8

FUENTE: *Elaboración propia.*

CONTABILIDAD	EL INFORME DE GESTIÓN: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO	Núm. 42/2004
--------------	--	-----------------

M.^a BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICA ONANDIA

M.^a ELENA INGLADA GALIANA

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad
de Valladolid*

Extracto:

EN el presente trabajo nos dedicamos al estudio del informe de gestión. Para ello comenzamos describiendo sus características actuales: obligatoriedad, contenido mínimo recogido en la Ley de Sociedades Anónimas, valoraciones verificables y subjetivas y, también hemos considerado la posibilidad de que de su falseamiento pudiera derivarse la responsabilidad penal recogida en el artículo 290 del Código Penal. Observamos después cómo se describen en el Libro Blanco tres aspectos importantes relativos al informe de gestión: qué es; qué debe contener y si debe ser o no objeto de normalización por parte del órgano emisor de normas contables y también el desarrollo que realiza respecto de los informes (de gestión) a emitir por las empresas cotizadas: con información más detallada y con mayores exigencias que para el resto de empresas. A continuación realizamos un análisis empírico para una muestra de 124 empresas españolas, emisoras de valores durante el período 1990-2000, tratando de encontrar relaciones entre el contenido del informe de gestión y distintas variables, alguna de ellas de carácter contable. Finalizamos este trabajo con la presentación de las conclusiones y consideraciones finales.

Sumario:

1. El informe de gestión: ideas generales.
2. Contenido del informe de gestión en el Libro Blanco.
3. Obtención de la muestra y valoración de la información.
 - 3.1. Valoración de la exposición fiel de la situación y evolución de los negocios.
 - 3.1.1. Valoración de la situación actual.
 - 3.1.2. Valoración de la evolución previsible.
 - 3.2. Valoración de la información relativa a los acontecimientos importantes ocurridos después del cierre.
4. El contenido del informe de gestión y las variables estudiadas.
 - 4.1. El informe de gestión y el año de estudio.
 - 4.2. El informe de gestión y la variable sector de pertenencia.
 - 4.3. El informe de gestión y el informe de auditoría.
 - 4.4. El informe de gestión y el tamaño del informe.
 - 4.5. El informe de gestión y las variables de crecimiento y resultados.
5. Resultados obtenidos y consideraciones finales.
 - 5.1. Resultados y conclusiones del análisis empírico.
 - 5.2. Consideraciones finales.

Bibliografía.

NOTA: Comunicación presentada a la Jornada de Contabilidad Financiera de ASEPUK celebrada en Madrid en mayo de 2003.

1. EL INFORME DE GESTIÓN: IDEAS GENERALES

Podemos definir el informe de gestión como un documento cuyo contenido –preparado siguiendo los dictados de la imagen fiel¹– y junto con la información proporcionada por las Cuentas Anuales, debería permitir:

- Evaluar convenientemente la situación económica, financiera y de los resultados de una empresa, tanto en el momento presente como en el futuro.
- Evaluar la gestión realizada por sus administradores para alcanzar dicha situación.

Con respecto a su contenido, recoge el artículo 202.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA en adelante) que habrá de contener una exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad. Informará igualmente sobre los acontecimientos importantes para la sociedad ocurridos después del cierre y la evolución previsible de la sociedad, las actividades en materia de Investigación y Desarrollo y, en los términos establecidos en esta Ley, las adquisiciones de acciones propias.

Con respecto a este último punto se recoge en el artículo 79 del TRLSA que el informe de gestión de la sociedad adquirente, y en su caso la dominante, deberá mencionar como mínimo: los motivos de las adquisiciones y enajenaciones; el número y valor nominal de las acciones adquiridas y vendidas durante el ejercicio y la fracción de capital social que representan; en caso de adquisición a título oneroso, la contraprestación de las acciones y el número y valor nominal del total de las acciones adquiridas y conservadas en cartera por la propia sociedad o por persona interpuesta, así como la fracción de capital social que representan (diferenciadas por clases).

Con este contenido de mínimos, las empresas pueden convertir el informe de gestión, y de hecho hemos podido comprobar que lo hacen, en un documento que trata de cumplir estrictamente con el mandato legal incluyendo la menor información posible; otra posibilidad, seguida por una gran minoría, consiste en convertirlo en un instrumento informador y publicitario de la empresa.

¹ Entendida la imagen fiel como aquella que proporciona información útil a sus usuarios.

Si analizamos el contenido de la memoria, cuando se hace referencia a la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la sociedad, y también, cuando se menciona la evolución previsible de la sociedad, nos encontramos con que son términos que no están claramente definidos, pudiendo las empresas optar por proporcionar cualquier información: de tipo contable y/o su análisis, sobre recursos humanos, información sobre el entorno general o sectorial, etc. (y a veces, incluso ninguna). Además, hemos de tener en cuenta que si su contenido (qué se presenta) es subjetivo, también puede serlo la información suministrada (cómo se presenta), como sucede cuando se habla de la evolución previsible, que al margen de la polémica relativa a la conveniencia de su inclusión, la información que se proporciona ya sea cualitativa o cuantitativa, debería contener los motivos de los pronósticos realizados.

El resto de la información obligatoria, la relativa a hechos posteriores, actividades de investigación y desarrollo o sobre operaciones con acciones propias o de la sociedad dominante, al ser verificable, presentan mucho menor grado de subjetividad, que se limita al mayor o menor detalle con que se muestran los hechos ocurridos.

Con la incertidumbre que nos ocasionan los comentarios anteriores, hemos realizado un trabajo con el que pretendemos analizar en primer lugar el contenido (no su veracidad) del informe de gestión de un grupo de empresas, y buscar después la existencia de relaciones entre el mayor o menor grado de detalle y distintas variables tales como el sector, el informe de auditoría, crecimiento de la sociedad o la obtención de beneficios.

Un último punto a tener en cuenta respecto del informe de gestión y no por ello menos importante, es que si contiene información engañosa, del mismo podría derivarse responsabilidad penal para los administradores, tal y como se recoge en el artículo 290 del Código Penal relativo a las falsedades en la información social.

Sanciona este artículo a los administradores de hecho o de derecho, de una sociedad constituida o en formación, que falsearen las Cuentas Anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad, de forma idónea para causar un perjuicio económico a la misma, a alguno de sus socios o a un tercero.

El bien jurídico protegido por este precepto es la veracidad y la fiabilidad de los documentos que reflejan la situación de las sociedades y la búsqueda de la transparencia, fundamentos que constituyen uno de los presupuestos esenciales del funcionamiento de una empresa y de la propia economía de mercado. En este mismo sentido recoge GARCÍA DE ENTERRÍA (1996, pág. 55), que lo que persigue este artículo es la veracidad e integridad de la información suministrada por la sociedad y, con ello, el derecho de información de los socios y de personas interesadas en la vida social. Por lo tanto, se busca proteger la correcta elaboración, no sólo de las Cuentas Anuales, sino de cuantos documentos reflejen información jurídica o económica sobre la entidad, y entre ellos el informe de gestión.

El comportamiento antijurídico puede presentarse de forma activa u omisiva: activa, cuando el administrador presente en la documentación datos distintos a los reales, y omisiva, cuando evite reflejar los datos que proporcionen la información necesaria.

Como afirma ROSAL (1998, pág. 96 y ss.) falsear en el sentido del artículo 290 del Código Penal es mentir, alterar o no reflejar la verdadera situación económica o jurídica de la entidad en los documentos que suscriba el administrador de hecho o de derecho, porque es así como se frustra el derecho de los destinatarios de la información social a obtener una información completa y veraz sobre la situación jurídica o económica de la entidad.

Únicamente estarán comprendidas en el radio de actuación del tipo las falsedades que eviten el conocimiento preciso de la situación de la sociedad y cuando el sujeto activo obre con ánimo para causar perjuicio económico a la sociedad, a los socios o a un tercero. No es necesario provocar un daño económico para que se dé el delito; bastará con que el falseamiento resulte apto e idóneo para provocarlo, ya que en el precepto no se exige la concurrencia de un *animus lucrandi*, es decir, no pide materialización ni prueba del perjuicio económico real, pero de producirse éste, daría lugar a un agravamiento de la pena.

En este punto creemos que se debería aclarar que en el informe de gestión, como ya hemos mencionado, podemos encontrarnos con dos tipos de informaciones, por una parte la que puede ser verificable, y cuyo falseamiento caería de pleno en este artículo, y por otra la evolución previsible de los negocios, que no es verificable y está basada en suposiciones o aproximaciones realizadas por los administradores con mayor o menor acierto y de las que probablemente, al tratarse de suposiciones subjetivas referidas al futuro de la sociedad y presentarse como tales, de su contenido no pueda desprenderse este tipo de responsabilidad.

2. CONTENIDO DEL INFORME DE GESTIÓN EN EL LIBRO BLANCO

En el capítulo séptimo del Libro Blanco (pág. 149 y ss.), haciendo referencia a otros temas que suelen formar parte de la información financiera de las empresas españolas, se discute sobre la naturaleza y el contenido del informe de gestión, tratando de delimitar su función dentro de la información emitida por las empresas, un resumen del mismo se expone a continuación.

Se recoge en dicho informe, y de hecho lo hemos podido comprobar como se recoge en el apartado siguiente, que las prácticas relativas a la confección y presentación han sido irregulares y dispares entre sí, de tal forma que no se ha logrado crear una tradición en la presentación de la información requerida, ni sentar los criterios de elaboración del informe de gestión para que fueran tenidas en cuenta por las sociedades, siendo habitual que la información contenida no sea relevante para sus usuarios por lo que ha ido perdiendo paulatinamente importancia tanto para sus usuarios como para sus elaboradores.

Sin embargo, recoge, que sigue siendo esencial para entender la evolución de las actividades de la empresa y, que con el fin de paliar las deficiencias observadas en torno a la información contenida y a la presentación del informe de gestión, conviene alcanzar un acuerdo sobre tres aspectos importantes: qué es; qué debe contener y si debe ser o no objeto de normalización por parte del órgano emisor de normas contables.

Respecto de **su naturaleza**, se recoge que su función es explicar la forma en que los administradores han llevado a cabo su misión en el ejercicio, dentro de la estrategia general del gobierno de la entidad y las funciones que la propiedad de la empresa les ha encargado, dando cuenta de los riesgos y manera de afrontarlos, principales decisiones estratégicas adoptadas y los resultados obtenidos con esta forma de actuar, pudiendo ayudar a entender las cifras contenidas en las Cuentas Anuales.

En cuanto a **su contenido** se recoge que muchas sociedades utilizan el informe de gestión con propósitos que más tienen que ver con la propaganda de la imagen de la entidad o de algunas de sus marcas o productos, que para ofrecer explicaciones racionales de la marcha económica de los negocios. Se posiciona el Libro Blanco en desacuerdo con que esta información forme parte del informe de gestión, y tomando como punto de partida el documento del *European Accounting Study Group* (que respecto del tipo de información que debe contener, dice que el criterio básico es la relevancia para entender los aspectos económicos del negocio), se pronuncian que el núcleo fundamental del informe de gestión sea la explicación de la actividad llevada a cabo en el ejercicio, de tal manera que permita a sus usuarios enjuiciar la capacidad que tienen los gestores para abordar el futuro partiendo de esta estrategia y los compromisos que asumen al respecto. Entre otros elementos, el informe debería contener los objetivos generales a medio y largo plazo; los riesgos generales y específicos que afectan su cumplimiento; cómo se gestionan las principales áreas o segmentos del negocio para prevenir tales riesgos, y cuál es la política de crecimiento y expansión de la empresa.

Por último, respecto de su **normalización**, se expone que es un documento de contenido y formato libre y que su éxito radica en la forma en que consiga transmitir al usuario el conjunto de problemas y riesgos y también oportunidades que afectan a la entidad, así como las soluciones que se han buscado. Para ello, recoge que es necesario que sus autores tengan la libertad suficiente para ofrecer información útil a sus usuarios, sin comprometer sus actuaciones futuras en el desarrollo de la estrategia elegida para la entidad.

A partir de lo anterior, se manifiesta contrario a la normalización coercitiva y completa del informe, porque se podrían agravar los problemas más que solucionarlos, aunque, por otra parte, afirma que se podría mejorar la calidad de estos informes recomendando dos actuaciones: compilar y difundir documentación sobre las mejores prácticas en la elaboración y presentación de los informes de gestión y, normalizar determinada información que las empresas pueden, de forma voluntaria, ofrecer en el seno del informe de gestión, de manera que una vez decidida su publicación, tenga que atenerse a unas directrices obligatorias en cuanto a su contenido, periodicidad...

Para las sociedades cotizadas, en el capítulo noveno relativo a la información financiera de las empresas cotizadas en bolsa (pág. 206 y ss.), se comenta que las empresas tienden a poner más énfasis en aspectos generales que en publicar información relevante sobre la evolución de sus operaciones, situación financiera, gestión del riesgo o planes de actuación.

Para enriquecer este informe se dice que con carácter obligatorio debería contemplarse:

Información de los negocios, en particular:

1. Información cuantitativa y cualitativa sobre aspectos relevantes que expliquen o hayan influido en el comportamiento de los negocios, en concreto factores que han influido en los resultados del ejercicio (en su conjunto y por segmentos, relacionados con los cambios en el entorno general o específico, variaciones experimentadas respecto del ejercicio anterior y evolución de algunos indicadores de rentabilidad...).
2. Principales enajenaciones e inversiones realizadas, por segmentos, actividades de innovación y gastos de I+D llevados a cabo..., en general, operaciones con efectos significativos en los resultados o en la situación financiera de la empresa.
3. Sobre los factores que han influido en los flujos de tesorería generados y aplicados en el ejercicio, en sus actividades operativas, de inversión y de financiación y, sus efectos en la evolución del endeudamiento, del capital circulante, de la disponibilidad de recursos financieros o mecanismos previstos para hacer frente al riesgo de falta de liquidez.
4. Acerca de los cambios registrados en la situación patrimonial y su incidencia en el nivel de solvencia, también información sobre efectos patrimoniales dilusivos derivados de emisiones de instrumentos financieros que dan acceso al capital. Dice que se deben recoger expresamente las causas y medidas para solventar la situación en la que el patrimonio de las empresas sea inferior a la cifra de capital social (fundamentalmente si se encuentra en alguna de las circunstancias previstas en los arts. 163 y 260 del TRLSA).
5. Sobre la gestión de los recursos humanos, tecnológicos y otros recursos relevantes para el desarrollo de las operaciones.

Información bursátil: informará sobre la evolución de las cotizaciones, liquidez de los valores negociados, principales indicadores bursátiles, incidencias sucedidas en el ejercicio, etc.

Política de gestión de riesgos: datos sobre los riesgos generales y específicos a los que están expuestos sus negocios, objetivos y políticas de gestión adoptadas, metodología aplicada para la medición de riesgos, sistemas de control implantados, etc.

Otras políticas empresariales: políticas de innovación, inversión o reestructuración de actividades, de financiación o distribución de dividendos, política medioambiental, gestión de recursos humanos, etc., relevantes para comprender la estrategia de la empresa.

Perspectivas de futuro: se recoge que los acontecimientos importantes ocurridos después del cierre deberán **figurar en la memoria** y los planes futuros de actuación en el **informe de gestión** con indicaciones sobre la tendencia, los desarrollos previstos y los proyectos significativos para la futura evolución de los negocios.

Gobierno corporativo: información precisa sobre las reglas de conducta de su gestión directiva y grado de asunción de las recomendaciones del Código de Buen Gobierno.

3. OBTENCIÓN DE LA MUESTRA Y VALORACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Para la realización de la parte empírica hemos seleccionado una muestra de 124 empresas ² en el período comprendido entre los años 1990 y 2000, en concreto en los años: 1990, 1992, 1994, 1996, 1998 y 2000 y hemos obtenido las Cuentas Anuales, el Informe de Auditoría y el Informe de Gestión de cada empresa y a partir de ella hemos identificado las variables siguientes:

Sector de pertenencia. Se ha elegido esta variable porque pensábamos que era posible que los accionistas u otros interesados de algún sector en particular podrían exigir mayor información en el informe de gestión, obligando a los administradores a incorporarla.

Año. La existencia de crisis en alguno de los años estudiados, la aparición del nuevo Código Penal y la correspondiente sanción penal (mencionada en el apartado anterior), o cualquier otra circunstancia, no necesariamente de carácter legal, podría provocar en los administradores cambios cualitativos o cuantitativos, en la información suministrada.

Datos contables. En particular partíamos de la idea de que tal vez el crecimiento de los fondos propios, del activo o del resultado quisiera ser explicado en mayor o menor medida por los administradores que el caso contrario (sus disminuciones). En este mismo sentido pensábamos que la obtención de beneficios o pérdidas también podría ser objeto de distintas manifestaciones por parte de los administradores.

Informe de auditoría. Distinguiendo las empresas con informes con salvedades **en sus Cuentas Anuales** de aquellas que presentaban informes limpios. Subrayamos «en sus Cuentas Anuales» porque no nos hemos encontrado con ningún caso en que se recoja en el informe de los auditores un párrafo sustancialmente distinto al que recogemos a continuación:

... El informe de gestión adjunto contiene las explicaciones que la dirección considera oportunas sobre la situación de la sociedad, evolución de sus negocios y otros asuntos y no forma parte integrante de las Cuentas Anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene dicho informe concuerda con la de las Cuentas Anuales...

² Seleccionadas a partir de la información proporcionada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, bien en su página web: www.cnmv.es o a través de los CD-Rom que contienen dicha información.

Recogen a continuación que su trabajo se limita a la verificación de los datos contables y de la memoria y no a la revisión del resto de la información.

Informe de gestión. Hemos tratado de valorar su contenido como se comentará en los párrafos siguientes, pero, queremos destacar que, como ya se ha comentado, en ningún caso se valora la certeza de los datos suministrados en dicho informe.

3.1. Valoración de la exposición fiel de la situación y evolución de los negocios.

Se ha valorado de forma conjunta porque han sido muchas las empresas que no realizan una separación expresa en este punto.

Nos gustaría haber encontrado información sobre la organización y dirección, datos sobre las relaciones laborales, niveles de sueldos, índices de productividad, información comparada ³ con la de ejercicios anteriores y explicaciones de los cambios o de la continuidad y cualquier otro tipo de información que nos permitiera conocer la situación de la sociedad y la evolución de los negocios, pero no ha sido así, a pesar de que este punto ha sido el que mayor y mejor nivel de respuestas nos ha proporcionado, hemos podido observar cómo en numerosas ocasiones los administradores apenas dan ninguna información al respecto. En la información contenida en este punto hemos diferenciado la que se refería a la situación actual, de la relativa a la evolución previsible de la sociedad, efectuando las siguientes valoraciones:

3.1.1. Valoración de la situación actual.

La valoración realizada ha sido la siguiente:

- 1: recoge con mayor o menor detalle algunos aspectos sobre la gestión o proporciona algún tipo de explicación sobre los mismos.
- 0: cuando no proporciona información relativa a la empresa (aunque puede hacer alguna referencia al comportamiento de la economía, del sector...) o cuando proporciona únicamente información de tipo contable, pero tal y como se desprende de las Cuentas Anuales.

3.1.2. Valoración de la evolución previsible.

La valoración se ha realizado siguiendo el siguiente criterio:

³ Podría incluirse un breve análisis de los estados contables, con información sobre ratios...

- 2: recoge con mayor o menor detalle los planes de futuro y algunos datos previstos para el siguiente/s ejercicio/s.
- 1: cuando dice únicamente que se espera un futuro favorable (o no), pero sin realizar comentarios explicativos al respecto.
- 0: no se menciona nada sobre la evolución futura.

3.2. Valoración de la información relativa a los acontecimientos importantes ocurridos después del cierre.

La valoración realizada consiste en puntuar entre cero (0) y tres (3) la información encontrada, otorgando cada puntuación en las siguientes situaciones:

- 0: no se menciona nada (se utiliza esta puntuación aunque tenemos claro que, en principio, implicaría la inexistencia de hechos posteriores destacables).
- 1: recoge expresamente la inexistencia de hechos posteriores.
- 2: recoge expresamente la existencia de hechos posteriores, pero no se proporcionan detalles al respecto.
- 3: recoge con mayor o menor detalle la existencia de hechos posteriores.

4. EL CONTENIDO DEL INFORME DE GESTIÓN Y LAS VARIABLES ESTUDIADAS

Tratando de encontrar algún tipo de relación entre la variable dependiente (contenido del informe valorado a partir de las puntuaciones anteriores), se ha realizado un análisis de frecuencias entre las valoraciones realizadas, distinguiendo las que podríamos definir como «mejores», es decir, las que sí proporcionan información en mayor o menor medida, así como las que no proporcionan información, estos datos se han cruzado con las variables sector, número de páginas, informe de auditoría y año del estudio y que se contemplan (en términos relativos) en las tablas siguientes.

La información que se presenta es la relativa a:

- Situación actual: porcentaje de empresas por año, tamaño... con una puntuación de «1» en la valoración de la exposición fiel de la situación y evolución de los negocios.
- Evolución futura: porcentaje de empresas por año, tamaño... con una puntuación de «2» en la valoración de la evolución previsible.

- BI: se cruzan las dos puntuaciones anteriores, recogiendo esta variable las empresas que proporcionan información tanto de la situación actual como de la evolución del negocio, por lo tanto recoge el porcentaje de empresas por año, tamaño... con una puntuación de «1» en la valoración de la exposición fiel de la situación y puntuación de «2» en la valoración de la evolución previsible.
- MA: se cruza la información relativa a la situación actual y evolución previsible, pero esta vez en sentido contrario, es decir, recoge esta variable el porcentaje de empresas por año, tamaño... que no informan ni de la situación actual, ni de la evolución, es decir, las calificadas con una puntuación de «0» en la valoración de la exposición fiel de la situación y una puntuación de «0» en la valoración de la evolución previsible.
- Hechos posteriores ⁴: se proporciona información de la relación de empresas que reconociendo expresamente la existencia de hechos posteriores relevantes (denominador) han obtenido una puntuación de «3» en este aspecto.

Los datos medios obtenidos han sido:

Datos medios	Tamaño muestra	% sobre muestra	Situación actual	Evolución futura	Hechos posteriores	BI	MA
	124	100%	81,45%	25,81%	32/40	24,19%	9,67%

4.1. El informe de gestión y el año de estudio.

Como ya hemos recogido se ha realizado el trabajo para los años pares entre 1990 y 2000.

Año	Tamaño muestra	% sobre muestra	Situación actual	Evolución futura	Hechos posteriores	BI	MA
1990	22	17,74%	77,27%	22,73%	6/6	13,63%	4,55%
1992	25	20,16%	80%	32%	9/9	32%	8%
1994	21	16,94%	76,19%	0%	6/8	0%	19,05%
1996	18	14,52%	66,66%	22,22%	4/6	22,22%	22,22%
1998	20	16,13%	95%	30%	5/8	30%	5%
2000	18	14,52%	94,44%	50%	2/3	50%	0%

⁴ Sólo 40 empresas proporcionan información sobre hechos posteriores.

4.2. El informe de gestión y la variable sector de pertenencia.

Con el sector de pertenencia que les asigna la CNMV hemos obtenido la muestra siguiente:

Sector	Tamaño muestra	% sobre muestra	Situación actual	Evolución futura	Hechos posteriores	BI	MA
CEMENTO	7	5,65%	100%	14,28%	2/3	28,57%	0%
COMERCIO	17	13,71%	88,24%	23,53%	4/4	11,76%	5,88%
CONSTRUCC. ...	6	4,84%	66,66%	50%	2/3	16,66%	16,66%
ENERGÍA	10	8,06%	80%	40%	4/7	30%	10%
QUÍMICA	4	3,22%	75%	0%	0/0	0%	0%
INMOBILIA.	15	12,10%	66,66%	6,66%	–	6,66%	33,33%
MET. BÁSICA	6	4,84%	100%	50%	4/4	50%	0%
OTRAS IND.							
TRANSFOR	30	24,19%	76,66%	36,66%	4/5	33,33%	13,33%
TTE Y COMUN. .	14	11,29%	85,71%	21,43%	–	21,43%	0%
TRANS.							
METALES	11	8,87%	81,82%	18,18%	6/6	18,18%	0%
VARIOS	4	3,23%	100%	0%	0/0	0%	0%

4.3. El informe de gestión y el informe de auditoría.

La división realizada ha sido la de diferenciar las empresas con informes CON salvedades de las empresas con informes SIN salvedades.

Inf.	Tamaño muestra	% sobre muestra	Situación actual	Evolución futura	Hechos posteriores	BI	MA
CON	63	50,81%	84,13%	28,57%	20/22	26,98%	7,94%
SIN	61	49,19%	78,69%	22,95%	12/18	21,31%	11,48%

4.4. El informe de gestión y el tamaño del informe.

El tamaño medio de los informes es de 4,35 páginas, teniendo en cuenta este dato, la división realizada ha sido la siguiente:

MPQ: de tamaño igual o inferior a una página.

IM: tamaño inferior a la media (hasta 4 páginas) y mayor a una página.

GR: para las empresas con informes cuyo tamaño estuviera entre la media y 10 páginas.

SGR: para empresas con informe de tamaño superior a las 10 páginas.

Año	Tamaño muestra	% sobre muestra	Situación actual	Evolución futura	Hechos posteriores	BI	MA
MPQ	27	21,77%	44,44%	7,40%	2/3	3,70%	40,74%
IM	62	50%	90,32%	32,25%	23/26	30,64%	1,61%
GR	26	20,97%	92,30%	23,08%	5/9	23,08%	0%
SGR	9	7,26%	100%	44,44%	2/2	44,44%	0%

4.5. El informe de gestión y las variables de crecimiento y resultados ⁵.

Las variables explicativas son cuatro: las indicativas del Crecimiento/Disminución (C/D) del Activo (A), de los Fondos Propios (FP) y de los Resultados (R), así como la obtención de Beneficio/Pérdidas (B/P). En este sentido CA indica crecimiento de los activos, CFP de los Fondos propios y CR de los resultados, por otra parte, DA, DFP y DR indican respectivamente disminución de los activos, fondos propios y resultados.

	Tamaño muestra	% sobre muestra	Situación actual	Evolución futura	Hechos posteriores	BI	MA
CA	86	69,35%	80,23%	23,25%	24/29	22,09%	10,47%
DA	38	30,64%	84,21%	31,58%	8/11	34,38%	7,89%
CFP	75	60,48%	80%	21,33%	15/22	18,66%	13,33%
DFP	49	39,52%	83,67%	36,73%	17/18	32,65%	4,08%
CR	72	58,06%	80,55%	30,55%	17/23	27,77%	11,11%
DR	52	41,94%	82,69%	19,23%	15/17	19,23%	7,69%
B	90	72,58%	81,11%	24,44%	22/30	23,33%	11,11%
P	34	27,42%	82,35%	29,41%	10/10	26,47%	5,88%

⁵ Se utilizan los datos suministrados por las empresas sin tener en cuenta las modificaciones que podrían derivarse de incorporar a los mismos la información contenida en sus informes de auditoría.

A partir de los resultados anteriores podemos ya destacar la poca relevancia que, en general, tienen en los informes de gestión las variables estudiadas, con algunas excepciones: unas esperadas, como son la variable «tamaño del informe» y otras no, como sucede con las diferencias encontradas en las variables de tipo contable y de las que podemos extraer las conjeturas que se recogen en el último apartado de este trabajo.

5. RESULTADOS OBTENIDOS Y CONSIDERACIONES FINALES

5.1. Resultados y conclusiones del análisis empírico.

De los resultados obtenidos podemos destacar los hechos siguientes.

a) Variable: **año**

En líneas generales hemos podido apreciar una mejora en la información presentada fundamentalmente en el último lustro, con aumentos relativamente significativos en los distintos aspectos estudiados, tal vez podría justificarse, al menos en parte, con la aprobación del Código Penal, que comenzó a tener efectos a partir de 1996, o también puede derivarse de las exigencias de los interesados en la información financiera, que eran y siguen siendo cada vez mayores. Igualmente es significativo que ninguna de las empresas de la muestra en el año 1994 proporcione información sobre la evolución de su negocio, una explicación a este hecho podría ser que las empresas, afectadas por la crisis y con incertidumbre respecto de su futuro, se mostraban reticentes a proporcionar información relativa a cómo tenían previsto salir de esta situación.

b) Variable: **sector**

Aunque se observan algunas diferencias, deben ser tenidas en cuenta con las cautelas propias del tamaño muestral sobre todo de algunos sectores. Sin embargo queremos llamar la atención sobre los lamentables informes presentados por algunas empresas del sector inmobiliario. De 15 empresas analizadas, cinco presentaban en sus informes únicamente información de la situación actual de la sociedad y ésta se recogía sin detalle y sólo una era calificada como «BI» (aportaba datos, tanto sobre su situación actual, como del futuro previsto).

c) Variable: **informe de auditoría**

Nada que destacar de esta variable, en la que el comportamiento seguido por los administradores en la elaboración del informe de gestión no tiene, al parecer, ninguna relación con el informe de auditoría.

d) Variable: **tamaño del informe de gestión**

Hemos podido comprobar cómo a medida que el tamaño iba aumentando, aumentaba, aunque no proporcionalmente, la calidad del informe. Se observa esta relación fundamentalmente en las empresas de informes más cortos de la muestra, normalmente con un número de páginas igual o inferior a una.

e) Variables de **crecimiento y resultado**

Si la relación anterior estaba anunciada, la observada con estas variables nos ha sorprendido. Hemos podido observar cómo son las empresas que ven disminuir sus Fondos Propios, Activos y Resultados y también las que obtienen pérdidas, las que más información ofrecen a sus usuarios. Una explicación que podemos encontrar a este comportamiento es que dan información con la que tratan de explicar sus malos resultados o el empeoramiento de su situación, muchas veces exculpándose e indicando que ha sido fundamentalmente motivado por causas externas, fundamentalmente la crisis atravesada. Proporcionan igualmente mayor información sobre el futuro esperado, en numerosas ocasiones tratado con optimismo y también haciéndolo dependiente del entorno general e intermedio de las empresas.

5.2. Consideraciones finales.

Una vez realizado el estudio, tanto teórico como empírico, del informe de gestión no podríamos dar por finalizado este trabajo si no hiciéramos una dura crítica a su situación actual. La misma, probablemente venga derivada en parte de la propia legislación mercantil, que en nuestra opinión podría calificarse de minimalista y que no sólo no obliga a proporcionar información útil sobre la gestión desarrollada, sino que tampoco se reconoce expresamente ninguna vía a través de la cual se asegure su veracidad. Por otra parte, como acertadamente se recoge en el Libro Blanco, viene siendo habitual que la información contenida no sea relevante para sus usuarios, por lo que ha ido perdiendo paulatinamente importancia tanto para éstos, como para sus elaboradores.

Este hecho puede ser explicado por la falta de credibilidad que los usuarios ponen en el informe de gestión, pero pensamos que fundamentalmente tiene su razón de ser en la desidia de los pequeños inversores (que tendrían que ser los principales usuarios del informe de gestión), que exclusivamente adquieren los títulos pensando en el incremento patrimonial derivado de la venta de su participación, y que abandonan el control dejándolo en manos de los «grandes accionistas».

Probablemente una nueva legislación, como podría ser la que aparece esbozada en el Libro Blanco, remedie el primero de los problemas apreciados, sin embargo, no confiamos en que el segundo de los problemas encuentre solución inmediata, ya que para ello sería necesario un cambio de mentalidad de los inversores, a partir del cual mostrasen interés por aspectos distintos al beneficio económico obtenido a través de los intereses y dividendos o mediante la venta de su participación.

BIBLIOGRAFÍA

- CALLE RODRÍGUEZ, M.V. (1999); *Las falsedades documentales*. Colección: Delitos y cuestiones penales en el ámbito empresarial. Manual VIII. Ed. Expansión.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, J. (1996); *Los Delitos Societarios. Un enfoque mercantil*. Estudios de Derecho Mercantil. Ed. Civitas.
- GONZÁLEZ PINO, L. (1992); *La memoria y el informe de gestión de la empresa*. Ed. Edieuro.
- INFORME sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para su reforma: Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España.
- LARA GONZÁLEZ, R. (1999); *El informe de gestión de los administradores*. Editorial Aranzadi.
- ROSAL BLASCO, B. DEL (2000); *Los delitos societarios en el Código Penal de 1995*. Colección: Los delitos. N.º 13. Ed. Tirant lo Blanch.
- SIERRA MOLINA, G. y ESCOBAR PÉREZ, B. (1998); «¿Satisfacen las Cuentas Anuales las necesidades de información del usuario?». *Partida Doble*. N.º 93. Octubre.

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 43/2004
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



FERNANDO JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ
INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesores del CEF

BOICAC núm. 53, marzo de 2003. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre la determinación del concepto de «patrimonio neto contable» a efectos de la distribución de beneficios recogido en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

Respuesta:

En relación con la definición del «patrimonio contable», el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dictó la Resolución de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil.

En dicha Resolución, dada la diversidad terminológica de la legislación mercantil, se unifican los distintos términos y se fijan los conceptos del balance de las empresas a tener en cuenta para realizar la cuantificación de dicho patrimonio para los casos previstos en la misma, de forma que en su determinación se computan los siguientes conceptos definidos conforme a los modelos de balance del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre:

a) Con signo positivo:

- Los «fondos propios» recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.
- Las «subvenciones de capital» y las «diferencias positivas de cambio» recogidas en la agrupación B) «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» del pasivo del balance, minoradas en el importe correspondiente del gasto por Impuesto sobre Sociedades pendiente de devengo.

- Los «ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios», incluidos en la agrupación B) «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» del pasivo del balance, definidos conforme a lo dispuesto en las normas segunda y tercera de la Resolución de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad.
- Los préstamos participativos regulados en el artículo 20 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, recogidos en las agrupaciones D) «Acreedores a largo plazo» y E) «Acreedores a corto plazo» del pasivo del balance.

b) Con signo negativo se incluirán las «acciones o participaciones propias» que luzcan en el activo del balance dentro de las agrupaciones B) «Inmovilizado» y D) «Activo Circulante».

Por otro lado, y en cuanto a la definición del valor teórico contable a efectos del cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados, así como en participaciones en el capital de sociedades del grupo, multigrupo o asociadas, este Instituto se ha pronunciado en diversas consultas, recogiendo las partidas del balance en su modelo normal que deben formar parte de dicho valor y las que deben excluirse.

En este sentido, se computarán los fondos propios recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance menos las acciones o participaciones propias que luzcan en el activo del balance. Asimismo se tendrán en cuenta las subvenciones de capital que figuren en el pasivo de la sociedad participada en el momento de la adquisición de las participaciones en el capital, y siempre que el precio pagado por las mismas comprenda el importe de dichas subvenciones, sin perjuicio de computar el efecto que proceda por el gasto contable por Impuesto sobre Sociedades pendiente de devengo.

En el caso concreto suscitado, en relación con el concepto «Patrimonio neto contable» contenido en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, hay que tener en consideración especialmente que el citado concepto se utiliza para delimitar la situación mínima patrimonial de una sociedad que se considera necesaria para permitir la distribución de dividendos.

En consecuencia, teniendo en cuenta la finalidad aludida parece conveniente que la determinación del patrimonio a considerar sea más restrictiva que la recogida en la Resolución anteriormente citada, en la que teniendo presente las situaciones allí contempladas (supuestos de reducción obligatoria del capital social y disolución), se recoge la inclusión de determinadas partidas que si bien contablemente aún no forman parte de los fondos propios, en los casos límite (disolución) tendrían esa consideración, o, en el caso de los préstamos participativos, en orden a la prelación de créditos se situarían después de los acreedores comunes.

En el caso del artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, este Instituto entiende que el límite recogido en el mismo debe entenderse en referencia a un concepto más restrictivo que el fijado en la determinación del patrimonio contable a efectos de disolución de

sociedades y reducción de capital social, pudiendo quedar definido en los mismos términos que para el cálculo del valor teórico contable a efectos del cálculo de las provisiones, anteriormente indicado, aunque sin tener en cuenta las subvenciones, dado que en este caso no se está comparando el valor resultante de la cuantificación con un precio de adquisición de las acciones que las hubiera tenido en consideración.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y dado que se trata de un tema interpretativo de la normativa mercantil de carácter general, se solicitó opinión a la Abogacía General del Estado del Ministerio de Justicia, en cuyo informe y como conclusión se manifiesta lo siguiente: «Las expresiones "patrimonio neto contable" y "patrimonio neto", empleadas como términos sinónimos por el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, pueden ser definidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto a la composición de las partidas que con signo positivo y negativo las hayan de integrar, de forma más restrictiva que la realizada, respecto de los términos de "haber", "patrimonio" y "patrimonio contable" por la resolución del referido Organismo autónomo de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable aplicable a los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil, y ello con fundamento en la distinta naturaleza y finalidad que la distribución de dividendos tiene en relación con las operaciones societarias a que se refiere la citada resolución, en la necesidad de proteger los intereses de terceros con antelación a cualquier reparto de beneficios, así como en la terminología empleada por el precepto en cuestión –diferente también a la empleada por la normativa reguladora de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades–, sin que dentro del concepto de "patrimonio neto contable" puedan venir comprendidos, en ningún caso, los préstamos participativos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 20 d) del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, en la redacción dada a dicho precepto por la disposición adicional segunda de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas.»

De acuerdo con lo indicado este Instituto entiende que los términos «patrimonio neto contable» y «patrimonio neto», a efectos de la distribución de beneficios, contenidos en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, se determinarán a partir de los modelos de balance contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

Con signo positivo se computarán los «fondos propios» recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.

b) Con signo negativo se incluirán las «acciones o participaciones propias» que luzcan en el activo del balance dentro de las agrupaciones B) «Inmovilizado» y D) «Activo circulante».

EJEMPLO:

La Sociedad «CUNAXA, S.A.», presenta el siguiente balance de situación a 31-12-20X3, expresado en miles de euros:

Activo		Pasivo	
Construcciones	240.000	Capital social	500.000
Terrenos y b.n.	60.000	Reserva legal	30.000
Mobiliario	70.000	Reserva voluntaria	70.000
Acciones propias	100.000	Pdas. y gans.	150.000
Mercaderías	310.000	Rtdos. negat.ej. anter.	-200.000
Clientes	400.000	Subvenc. Ofic.	200.000
Tesorería	230.000	Reserva acc. Propias	100.000
Ajustes periodific.	90.000	Dif. positiv. mon. ext.	50.000
		Deudas LP	250.000
		Proveedores	130.000
		H.P. acreed. c.f.	220.000
Total Activo	1.500.000	Total Pasivo	1.500.000

Reunida la Junta General de Accionistas, aprueba la siguiente propuesta de distribución de resultados correspondiente al ejercicio 20X3:

- A la reserva legal el mínimo establecido en el TRLSA.
- A dividendos, la cuantía máxima repartible.
- El resto, a reservas voluntarias.

SE PIDE: Contabilizar el acuerdo de distribución del resultado del ejercicio 20X3.

Solución:

150.000 Pérdidas y ganancias (129)	
a Reserva legal (112) (1)	15.000
a Dividendo activo a pagar	
(525) (2)	50.000
a Reservas voluntarias (117) (3)	85.000
_____ x _____	

(1) Artículo 214 TRLSA: 10% de los beneficios del ejercicio hasta que la Reserva legal alcance como mínimo el 20% del capital social:

Capital social	500.000
20% Capital social	100.000
Saldo reserva legal	30.000
10% Beneficios	15.000

.../...

.../...

- (2) Artículo 213 TRLSA: No se pueden repartir dividendos con cargo a beneficios del ejercicio o a reservas de libre disposición si a consecuencia del reparto el patrimonio neto queda por debajo del capital social.

Para ello procedemos a calcular el patrimonio neto antes de la distribución de beneficios:

Patrimonio neto:

Capital social	500.000
Reserva voluntaria	100.000
Pérdidas y ganancias	150.000
Rtdos. negativos ejerc. anter.	-200.000
Reserva para acciones propias	100.000
Acciones propias en sit. esp.	-100.000
P.N. antes distribución	550.000

Si bien el patrimonio neto, según la Consulta n.º 1 del BOICAC n.º 53 se determina, no de acuerdo con la Resolución de 20-12-1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable, sino de acuerdo con el criterio más restrictivo, mantenido en dicha consulta, en la que el patrimonio neto o patrimonio neto contable se obtiene por la siguiente suma algebraica:

- Con signo positivo, los «fondos propios» recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance.
- Con signo negativo, las «acciones o participaciones propias», que aparezcan en el activo del balance, ya sea dentro de las agrupaciones B) «Inmovilizado» o D) «Activo circulante».

Una vez calculado el patrimonio neto antes de la distribución de resultados (550.000), dado que dicha cifra es superior al capital social (500.000), eso indica que podemos proceder a la distribución de dividendos por la diferencia (50.000).

- (3) Reserva voluntaria por el resto.

Como comprobación, vamos a verificar que el patrimonio neto, después de la distribución de resultados, no queda por debajo del capital social, cumpliendo así el requisito del artículo 213 TRLSA:

Capital social	500.000
Reserva legal	45.000
Reserva voluntaria	155.000
Pérdidas y ganancias	0
Rtdos. negativos ejerc. anter.	-200.000
Reserva para acciones propias	100.000
Acciones propias en sit. esp.	-100.000
P.N. después distribución	500.000

BOICAC núm. 53, marzo de 2003. Consulta 2**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable que debe darse a la cantidad entregada por un proveedor al cliente con la condición de que éste se comprometa a comprar en exclusiva un volumen preestablecido de productos durante un determinado período de tiempo.

Respuesta:

La operación descrita en la consulta consiste en un descuento por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos, por lo que se trata de un *rappel* cobrado por anticipado; para la contabilización de esta operación será de aplicación el principio del devengo recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, que establece que la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. Por tanto, se procederá por parte del cliente a contabilizar la cantidad entregada por el proveedor como «Ingreso a distribuir en varios ejercicios» y se imputará a resultados del ejercicio a medida que se vayan devengando los *rappels* por cumplir los requisitos estipulados en el contrato y de acuerdo, a su vez, con el principio de correlación de ingresos y gastos. Este diferimiento deberá figurar en el pasivo del balance en una cuenta de la agrupación B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios, de los modelos de balance (normal y abreviado) recogidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, que a su vez se irá saldando bien por el devengo del *rappel*, o bien como consecuencia del incumplimiento del contrato, con abono, en este caso, a una partida que refleje la correspondiente deuda con el proveedor. La contabilización de las facturas, que como consecuencia del contrato se vayan materializando, se realizará de acuerdo a lo previsto en la norma de valoración 17.^a. Compras y otros gastos, recogida en la quinta parte del mencionado Plan General de Contabilidad, teniendo siempre presente el ya citado anteriormente principio del devengo y la calificación contable del montante suscitado en la consulta.

EJEMPLO:

Don Ángel Ruiz, propietario del «BAR EL CHATO», se ha dirigido a «S. A. SAN MIGUEL», solicitando el anticipo de una cantidad a cuenta de una exclusividad retribuida, para financiar la compra de la cerveza que ésta fabrica y/o comercializa.

.../...

.../...

Habiendo llegado las partes a un entendimiento sobre las condiciones que han de regir sus relaciones comerciales, las formalizan mediante documento contractual, que se regulará por las siguientes condiciones:

- 1.^a Don Ángel Ruiz asume la obligación de vender en sus establecimientos exclusivamente las cervezas que fabrica y/o comercializa «S. A. SAN MIGUEL».
- 2.^a «S. A. SAN MIGUEL» entrega a Don Ángel Ruiz la cantidad de 900 euros más IVA 16%, en concepto de anticipo a cuenta de una exclusividad retribuida.
- 3.^a Don Ángel Ruiz se compromete a comprar la cerveza fabricada y/o comercializada por «S. A. SAN MIGUEL», al precio de tarifa vigente en cada momento.
- 4.^a «S. A. SAN MIGUEL» se compromete a destinar las cantidades que se devenguen en concepto de exclusividad retribuida a la amortización de la suma anticipada a que se refiere la estipulación segunda, hasta completar el total de la cantidad anticipada.
- 5.^a El presente contrato tendrá la duración de 24 meses, a contar desde el 1 de enero de 20X3, o en su caso un consumo de 36.000 litros. Si durante dicho plazo no hubiera sido cubierto en su totalidad el anticipo concedido, la «S. A. SAN MIGUEL», a su elección, podrá considerar la prórroga automática del contrato en todos sus términos durante el tiempo preciso para la total amortización de las cantidades pendientes, o bien, darlo por finalizado exigiendo el pago de la cantidad anticipada pendiente de amortizar dentro de los tres días siguientes a la finalización del mismo, junto con los intereses, de acuerdo con el tipo de interés legal del dinero vigente, correspondientes a las demoras que pudieran producirse.

El precio de los diferentes tipos de cervezas suministrados por «S. A. SAN MIGUEL», los cuales se han mantenido a lo largo de la duración de este contrato, han sido los siguientes:

SAN MIGUEL barril	0,40 euros / litro + 16% IVA
SAN MIGUEL sin alcohol.	0,40 euros / litro + 16 % IVA
SAN MIGUEL 1/5	0,40 euros / litro + 16 % IVA

SE PIDE:

- 1.º Contabilización del presente contrato en los libros de «BAR EL CHATO» suponiendo que a lo largo del año 20X3 se han efectuado las siguientes compras a «S. A. SAN MIGUEL»: 12.000 litros de SAN MIGUEL barril, 1.500 litros de SAN MIGUEL 1/5 y 3.000 litros de SAN MIGUEL sin alcohol.
- 2.º Contabilidad de «BAR EL CHATO» al final del contrato si:
 - a) Se ha comprado el total de litros establecido en el mismo.
 - b) Sólo se han comprado 34.500 litros. Analizar las diferentes opciones.

.../...

.../...

Solución:

1.ª Contabilización de las operaciones realizadas por «BAR EL CHATO» a lo largo del año 20X3 relativas al contrato firmado con «S. A. SAN MIGUEL»:

1-01-20X3 Por el anticipo a cuenta recibido de «S. A. SAN MIGUEL»

1.044,00	Tesorería (57)	
	a Ingresos a distribuir en varios ejercicios por anticipo de contrato en exclusividad (13-)	900,00
	a Hacienda Pública, IVA repercutido (477)	144,00
	_____ x _____	

Como el contrato establece la compra de 36.000 litros a 0,40 euros/litro, el importe del ingreso cobrado por anticipado, por haber alcanzado un determinado volumen de pedido, representa el siguiente descuento por litro:

36.000	_____	900
1	_____	x

de donde se obtiene, $x = 0,025$

1-01-20X3 a 31-12-20X3 Por las compras de cerveza realizadas

4.800,00	Compras de SAN MIGUEL barril (12.000 × 0,40)	
600,00	Compras de SAN MIGUEL 1/5 (1.500 × 0,40)	
1.200,00	Compras de SAN MIGUEL sin alcohol (3.000 × 0,40)	
1.056,00	Hacienda Pública, IVA soportado (0,16 × 6.600)	
	a Proveedores / Tesorería	7.656,00
	_____ x _____	

1-01-20X3 a 31-12-20X3 Por la imputación a resultados del ingreso por volumen de compra alcanzado en el ejercicio:

.../...

.../...

412,50 Ingresos a distribuir en varios
ejercicios por anticipo de con-
trato en exclusividad

a Rappel sobre compras 412,50
(0,025 × 16.500)

_____ x _____

2.º A la finalización del contrato se han adquirido la totalidad de los litros establecidos en el mismo, es decir, los 36.000 litros.

Contablemente no procederá efectuar apunte adicional alguno a los anteriormente vistos para el año 20X3, de tal forma que a 31-12-20X4 se habrá imputado a resultados en su totalidad el «Ingresos a distribuir en varios ejercicios por anticipo de contrato en exclusividad».

3.º A la finalización del contrato sólo se han comprado 35.000 litros.

Opción primera: «S. A. SAN MIGUEL» prorroga de forma automática el contrato hasta la total adquisición de los litros establecidos en el mismo, es decir, los 36.000 litros, por lo que contablemente se procederá igual que hasta ahora.

Opción segunda: «S. A. SAN MIGUEL» exige a «BAR EL CHATO» la devolución automática de la cantidad anticipada pendiente de amortizar; en concreto el importe correspondiente a 1.000 litros (36.000 – 35.000).

25,00 Ingresos a distribuir en varios
ejercicios por anticipo de con-
trato en exclusividad
(0,025 × 1.000)

4,00 Hacienda Pública, IVA reper-
cutido
(0,16 × 25)

a Proveedores, por devolu-
ción de anticipo 29,00

_____ x _____

Si la devolución se realiza dentro de los tres días siguientes a la finalización del contrato, no se repercutirán por parte de «S. A. SAN MIGUEL» intereses de demora, por lo que el asiento de pago será:

29,00 Proveedores, por devolución
de anticipo

a Tesorería 29,00

_____ x _____

.../...

.../...

Si la devolución no se realiza dentro de los tres días siguientes a la finalización del contrato, se repercutirán por parte de «S. A. SAN MIGUEL» intereses de demora, por lo que el asiento de pago será:

29,00	Proveedores, por devolución de anticipo	
	Otros gastos financieros	
	a Tesorería	29,00
_____	x _____	

CONTABILIDAD	SUPUESTO DE CONTABILIDAD PROPUESTO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR, ESCALA ECONÓMICO-FINANCIERA, DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN	Núm. 44/2004
---------------------	---	-------------------------



FRANCISCO JAVIER JIMENO DE LA MAZA
MERCEDES REDONDO CRISTÓBAL

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

Sumario:

ENUNCIADO.

SOLUCIÓN:

- Inversiones financieras.
- Operaciones societarias.
- Empréstito de obligaciones.
- Escisión.

[Segundo ejercicio del turno libre de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior, Escala Económico-Financiera, de la Administración de la Comunidad de Castilla y León (Orden PAT/332/2003, de 20 de marzo, BOCyL 31-03-2003)].

ENUNCIADO

1. «MEDUSA, S.A.», constituida el 1 de enero de 1999, nos ofrece la siguiente información sobre su situación patrimonial a 31 de diciembre de 2002.

Maquinaria 50.000. Existencias 60.000. Reserva legal 18.000. Provisión para pensiones 7.500. Depósitos recibidos 10.000. Amortización acumulada inmovilizado material 28.000. Acreedores a largo plazo 15.000. Mobiliario 8.000. Clientes 40.000. Gastos de formalización deudas 800. Deudas a largo plazo 20.000. Construcciones 32.000. Deudores 20.000. Terrenos 35.000. Imposiciones a plazo fijo 16.000. Amortización acumulada inmovilizado inmaterial 2.500. Proveedores 42.000. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales 6.000. Reserva voluntaria 12.000. Tesorería (por diferencia).

2. Comenzó su actividad con un Capital de 200.000 € formado por acciones de 100 € nominales, emitidas a la par y desembolsadas en el 60%. En el presente ejercicio «MEDUSA» acordó reducir Capital, perdonando la mitad de los desembolsos pendientes, con cargo a Reservas libres.

3. Pagó por derechos de traspaso 10.000 €.

4. De las inversiones financieras que «MEDUSA» posee de otras empresas cuenta, por una parte, con 120 obligaciones convertibles de 60 € nominales de «PLIS, S.A.», títulos emitidos el 1 de noviembre del año 2001, habiendo pagado por los derechos de suscripción necesarios 80 € en total, siendo los intereses del 3% anual, pagaderos por vencido.

5. Por otra parte, «MEDUSA» tiene también acciones de «PLAS, S.A.» que a principios de año eran 200 títulos de 60 € nominales, adquiridos en su día por 18.000 €. En mayo «PLAS» duplicó su Capital emitiendo acciones liberadas en un 30%; «MEDUSA» ejerció su derecho suscribiendo 50 acciones nuevas, vendiendo los restantes derechos a 40 € cada uno.

6. En noviembre «MEDUSA» acordó repartir un dividendo a cuenta por 10.000 €, que al cierre del ejercicio aún no se ha hecho efectivo.

7. Los resultados del ejercicio 2002, positivos, han sido de 15.000 €.

8. En marzo de 2003, «MEDUSA» deseando dar un giro a su actividad, y después de solicitar los desembolsos pendientes, acuerda en Junta de accionistas la escisión parcial de la sociedad, traspasando los siguientes elementos patrimoniales a la sociedad beneficiaria «CALAMAR», con quien ha mantenido continuas conversaciones sobre el tema: Terrenos, Mobiliario y la mitad de las Existencias, que son valorados en 80.000, 15.000 y 40.000 € respectivamente, además de facturas de Clientes por 15.000 € y de Proveedores por 20.000 €.

Por otra parte, también se decide, entre otros acuerdos de escisión, fijar el valor teórico de la beneficiaria en 190 €. «CALAMAR» ampliará Capital para retribuir el patrimonio recibido, aunque también utilizará en la medida necesaria su autocartera.

1. En cuanto a la Sociedad Anónima «CALAMAR», a la que ya se ha hecho mención, constituida en 1997, presenta la siguiente situación patrimonial a 31 de diciembre de 2002.

Elementos de transporte 45.000. Provisión por depreciación existencias 11.000. Acciones propias en situaciones especiales 42.000. Mobiliario 19.000. Efectos a cobrar 13.000. Amortización acumulada inmovilizado material 12.500. Existencias 50.000. Instalaciones 54.000. Maquinaria 160.000. Amortización acumulada inmovilizado inmaterial 13.600. Provisión para reparaciones 7.400. Reserva estatutaria 4.000. Proveedores 32.000. Pérdidas y ganancias (acreed.) 20.000. Hacienda Pública, deudora por conceptos fiscales 21.000. Tesorería, (por diferencia)...

Para completar el Balance anterior se sabe:

2. El Capital inicial fue de 300.000 € (valor nominal 100 €) que se incrementó en una cuarta parte en el presente ejercicio, con acciones del mismo valor nominal emitidas al 110%, exigiendo el desembolso mínimo legal.

Parte de la ampliación fue suscrita por la sociedad «CHANQUETE», que aportó una Patente valorada en 27.500 €, cubriendo el importe total de las acciones suscritas. En «CHANQUETE» ese activo estaba contabilizado por 35.000 € y amortizado en 2.500.

3. En octubre, «CALAMAR» solicitó un dividendo pasivo de 30 € que todos los accionistas hicieron efectivo menos los titulares de 70 acciones que manifestaron su insolvencia. Ante esta situación, la empresa procedió a la venta de dichos títulos lo que consiguió efectuar al 90% de su valor nominal, con desembolso total, habiendo tenido unos gastos de 100 € y unos intereses estimados de 50 €.

A la fecha de cierre del Balance, «CALAMAR» tiene pendiente de realizar la liquidación con los accionistas morosos.

4. La autocartera representa la tenencia del máximo permitido en la LSA, antes de la ampliación de capital, teniendo en cuenta que «CALAMAR» cotiza en Bolsa y que efectúa la operación cumpliendo fielmente todos los requisitos legales. La mitad de estas acciones proceden de una adjudicación judicial, para saldar una deuda.

5. «CALAMAR» es accionista de «MEDUSA» desde su constitución, participando en un 4%.

6. Con el objetivo de financiar parte del Inmovilizado Material, el 1 de febrero de 2001, «CALAMAR» emitió al 95% un Empréstito de 1.000 obligaciones de 50 €, reembolsable al 110% en 5 años por partes iguales. El interés del 5% se paga anualmente por vencido y los gastos se sanean de forma lineal a lo largo de la vida del préstamo.

El 1 de diciembre del año que se cierra, rescató 200 obligaciones por las que desembolsó 10.200 €. Estos títulos serán amortizados en el próximo sorteo junto a los previstos en la escritura de emisión.

7. Antes de la ampliación, «CALAMAR» tenía dotada completamente la Reserva legal.

En el año 2003, tienen lugar, entre otras, las siguientes operaciones:

En «CALAMAR»:

- Realiza la liquidación con los accionistas morosos.
- Vende 60 acciones propias con un beneficio de un 20%.
- En marzo se produce la absorción del patrimonio escindido de «MEDUSA».

En «MEDUSA»:

- Se pagan los dividendos acordados.
- Se reparte el beneficio obtenido en el ejercicio, dotando la Reserva estatutaria en la medida de lo posible.

SE PIDE:

- Balances de «MEDUSA» y «CALAMAR» a 31 de diciembre de 2002.
- Anotaciones contables que estime oportunas para aclarar la incorporación de ciertas partidas al Balance.
- Operaciones en el ejercicio 2003 en ambas sociedades.
- Proceso de escisión en «MEDUSA», cálculo del Patrimonio, etc.
- Absorción en «CALAMAR», con el suficiente detalle del patrimonio recibido y número de acciones a entregar a los socios de «MEDUSA».

SOLUCIÓN

NOTA PREVIA: en la resolución del supuesto, no se ha tenido en cuenta la posible incidencia tributaria en las operaciones.

I. BALANCES DE «MEDUSA» Y «CALAMAR» A 31-12-2002**• Sociedad «MEDUSA».**

1. Comenzamos situando aquellas cuentas cuyo saldo a cierre del ejercicio 2002 conocemos por la información facilitada por el enunciado. El saldo de tesorería se calcula por diferencia entre el total del pasivo y la suma de los restantes elementos del activo, una vez determinados los restantes datos.

2. Se conoce que el capital social inicial de «MEDUSA» ascendía a 200.000 € y está formado por acciones emitidas a la par de 100 € valor nominal, luego con estos datos puede determinarse cuál era el número de acciones inicial con el que se constituye la sociedad:

$$N.º \text{ acciones} = 200.000 / 100 = 2.000 \text{ acciones}$$

Posteriormente, se produce la condonación de parte de las aportaciones no desembolsadas (el «perdón», término empleado en el enunciado) que afecta a la mitad de los dividendos pasivos pendientes, es decir, a la mitad del 40% del nominal. Esto quiere decir que el nominal de cada acción se reduce en el 20% de 100 €, equivalente a una cuantía de 20 €, con lo cual el nuevo nominal de las 2.000 acciones después de la reducción quedará establecido en 80 €.

Al ser la reducción de capital con cargo a reservas, se dota una reserva indisponible por el importe del nominal amortizado (art. 167.3 del TRLSA), de tal manera que «MEDUSA» realizó anotaciones contables como las siguientes:

40.000	Capital social		
		a Accionistas por desembolsos no exigidos	40.000
		(2.000 acc. × 100 v. n. × 20%)	
		_____ x _____	

40.000	Reservas		
		a	Reserva capital amortizado
			40.000
		x	

En consecuencia, en el Balance de Situación a 31 de diciembre figurarán los siguientes saldos.

$$\text{Capital social} = 2.000 \text{ acc.} \times 80 \text{ € v. n.} = 160.000$$

$$\text{Accionistas por desembolsos no exigidos} = 2.000 \text{ acc.} \times 20\% \times 100 \text{ €} = 40.000$$

$$\text{Reserva por capital amortizado} = 2.000 \times 20\% \times 100 = 40.000$$

3. Los derechos de traspaso figurarán en el inmovilizado inmaterial por importe de 10.000 €. Entendemos que la amortización acumulada hasta la fecha de cierre del balance viene incluida en la cuenta correspondiente cuyo saldo ya facilita el enunciado.

$$\text{Derechos de traspaso} = 10.000$$

4. De acuerdo a la Norma de Valoración 8.^a del PGC, la inversión financiera en obligaciones convertibles va a figurar por su precio de adquisición, que en este caso comprende los derechos de suscripción necesarios más el importe desembolsado en la fecha de emisión de estas obligaciones. Las obligaciones convertibles no pueden emitirse por una cifra inferior al valor nominal (art. 292.3 TRLRSA), luego el importe satisfecho en la emisión por cada título ha sido de 60 €.

$$\text{I. F. obligaciones convertibles «PLIS»} = 120 \text{ títulos} \times 60 + 80 = 7.280$$

Asimismo, a cierre de ejercicio figurará en el activo el interés explícito devengado y no vencido correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de estos títulos, puesto que el pago de intereses anual se produce el 1 de noviembre.

$$\text{Intereses a c/p V. R. F.} = 120 \times 60 \times 3\% \times 2 / 12 = 36$$

5. La inversión financiera materializada en las 200 acciones adquiridas en un primer momento de la sociedad «PLAS», previo al aumento de capital que realizó dicha sociedad, ascendía a un importe de 18.000 €.

La ampliación de «PLAS» duplica el capital existente, esto es, se emite 1 acción nueva (N) por cada acción antigua (A), liberada en un 30%, lo cual significa que el valor de emisión (E) es del 70% de 60 € de valor nominal.

$$E = 70\% \times 60 \text{ €} = 42 \text{ €}$$

Como antiguo accionista, la sociedad «MEDUSA» ostenta derechos de suscripción preferente en el aumento de capital que se produce en la sociedad «PLAS». En la cartera de valores de «MEDUSA» figuraban en ese momento 200 acciones antiguas, luego cuenta con 200 derechos de suscripción con los que podría suscribir 200 acciones nuevas, ya que la relación de ampliación de capital es de 1N / 1A.

De acuerdo a la información del enunciado, «MEDUSA» solamente suscribe 50 nuevas acciones en la ampliación de capital, aplicando los correspondientes 50 derechos necesarios. Por lo tanto, en primer término el precio de adquisición de la inversión financiera se ha de ver incrementado en el importe del valor de emisión de las 50 acciones.

2.100	<i>Inversiones financieras acciones</i>		
	«PLAS»		
	(50 acc. × 42)		
		a Tesorería	2.100
	_____	x _____	

Los 150 derechos restantes que no se aplican a la suscripción de acciones en la ampliación de capital se venden, por lo cual se procede a calcular el coste del derecho, de acuerdo a la Norma de Valoración 8.º del PGC. A tal fin, establecemos el coste del derecho (D) como la dilución o rebaja que, como consecuencia de la ampliación, se produce en el precio de adquisición (C) de una acción antigua. Denotamos como C' el precio de adquisición de la acción después de la ampliación, para establecer el coste del derecho de la siguiente forma:

$$D = C - C'$$

Siendo:

$$C' = (A \times C + N \times E) / (A + N)$$

Para efectuar este cálculo, contamos con los siguientes datos:

$$A = 1$$

$$N = 1$$

$$E = 42$$

Igualmente, necesitamos establecer el precio de adquisición unitario de las acciones de «PLAS», antes de la ampliación, que figuran en la cartera de «MEDUSA».

$$C = 18.000 / 200 = 90$$

Procedemos entonces a calcular el coste de cada derecho.

$$C' = (1 \times 90 + 1 \times 42) / (1 + 1) = 66$$

$$D = C - C' = 90 - 66 = 24$$

El asiento realizado por la venta de los derechos reflejará un beneficio, ya que el enunciado indica que el precio de venta es de 40 € por derecho, y el coste que se ha obtenido es de 24 € para cada derecho.

6.000	<i>Tesorería</i> (150 dchos. × 40)	<i>a Inversiones financieras accio- nes «PLAS»</i> (150 dchos. × 24)	3.600
		<i>a Beneficio en valores negociables</i>	2.400
		x	

En consecuencia, la inversión en las 250 acciones de «PLAS» recogerá el siguiente importe después de las anteriores operaciones.

$$I. F. acciones «PLAS» = 18.000 + 2.100 - 3.600 = 16.500$$

6. Minorando los fondos propios ha de figurar el dividendo a cuenta que se ha acordado. Asimismo, en el pasivo a cierre del ejercicio se ha de ver reflejada la deuda puesto que el dividendo todavía no se ha hecho efectivo en esa fecha.

10.000	<i>Dividendo activo a cuenta</i>	<i>a Dividendo activo a pagar</i>	10.000
		x	

En consecuencia, a cierre del ejercicio, en el Balance de Situación se incluyen los siguientes saldos:

$$Dividendo activo a cuenta = 10.000$$

$$Dividendo activo a pagar = 10.000$$

7. Los resultados positivos del ejercicio se recogen en la cuenta de pérdidas y ganancias, con saldo acreedor.

$$Pérdidas y ganancias = 15.000$$

8. Este apartado describe hechos económicos que acontecen posteriormente al Balance de Situación de 31-12-2002, por lo cual no tiene incidencia sobre el mismo.

BALANCE DE SITUACIÓN DE «MEDUSA, S. A.» A 31-12-2002

Activo	Saldos	Pasivo	Saldos
(2) Acctas. por desemb. no exigidos ..	40.000	(2) Capital social	160.000
(3) Derechos de traspaso	10.000	(1) Reserva legal	18.000
(1) (-) Amort. acum. inmov. inmat. ...	(2.500)	(2) Reserva por capital amortizado ...	40.000
(1) Terrenos y bienes naturales	35.000	(1) Reserva voluntaria	12.000
(1) Construcciones	32.000	(7) Pérdidas y ganancias	15.000
(1) Maquinaria	50.000	(6) (-) Dividendo activo a cuenta	(10.000)
(1) Mobiliario	8.000	(1) Provisión para pensiones	7.500
(1) (-) Amort. acum. inmov. material	(28.000)	(1) Acreedores a l/p	15.000
(1) Imposiciones a plazo fijo	16.000	(1) Deudas a l/p	20.000
(1) Gastos de formalización de deudas	800	(1) Depósitos recibidos	10.000
(1) Existencias	60.000	(6) Dividendo activo a pagar	10.000
(1) Clientes	40.000	(1) Proveedores	42.000
(1) Deudores	20.000	(1) Hda. Pública, acreedor por c. f. ...	6.000
(1) I. F. oblig. convertibles «PLIS» ...	7.280		
(4) Intereses a c/p VRF	36		
(4) I. F. acciones «PLAS»	16.500		
(5) Tesorería	40.384		
Total Activo	345.500	Total Pasivo	345.500

Entre paréntesis, se ha reflejado en el margen izquierdo el apartado correspondiente del cual se ha obtenido la información.

• Sociedad «CALAMAR»

1. Se incluyen en el Balance de Situación a 31 de diciembre de 2002 las cuentas proporcionadas por el enunciado, calculándose el saldo de tesorería por diferencia una vez que se hayan determinado el resto de los importes, de acuerdo a la información facilitada sobre determinadas operaciones de esta sociedad.

2. El capital social ascendía a 300.000 € en la constitución, habiéndose incrementado en un 25% ese importe inicial con una ampliación de capital.

$$\text{Capital social} = 300.000 + 25\% \times 300.000 = 375.000$$

Todas las acciones tienen el mismo valor nominal, 100 €, con lo cual el número de acciones que integran el capital de «CALAMAR» será de:

$$N.º \text{ acciones} = 375.000 / 100 = 3.750 \text{ acciones}$$

De estas acciones, 3.000 se emitieron en la constitución de la sociedad y 750 corresponden a la ampliación de capital.

Como la ampliación de capital se ha emitido con una prima de emisión del 10%, en el pasivo figurará la cuenta pertinente:

$$\text{Prima de emisión de acciones} = 10\% \times (25\% \times 300.000) = 7.500$$

Parte de la ampliación de capital fue cubierta con una aportación en especie, consistente en una patente, que se valora en 27.500 €, luego en el activo ha de incluirse este inmovilizado inmaterial.

$$\text{Propiedad industrial} = 27.500$$

Entre las cuentas cuyo saldo facilitaba el enunciado, ya se conoce la amortización acumulada del inmovilizado inmaterial a cierre de ejercicio, en donde se entiende incluida la depreciación que haya experimentado esta patente.

En la contabilidad de la sociedad «CHANQUETE», las acciones se habrán reflejado de acuerdo a la Resolución del ICAC del 27-07-1992, sobre normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación de capital de sociedades. Esta Resolución indica que la participación se valorará de acuerdo con el valor contable de los elementos entregados (en este caso, 35.000 €), minorado, en su caso, por la amortización acumulada de los mismos (2.500 €) y no por las provisiones que pudieran estar contabilizadas, con el límite máximo del valor atribuido por la sociedad receptora a dichos elementos patrimoniales, a efectos de la aportación en especie (como se ha indicado, ese valor es de 27.500 €). Por lo tanto, de acuerdo al contenido de tal Resolución, el valor será el menor entre los dos referenciados.

$$\text{Valoración de la aportación no dineraria} = 27.500$$

$$\text{Valor contable neto} = 35.000 - 2.500 = 32.500$$

El asiento que habrá efectuado «CHANQUETE» será semejante al siguiente:

27.500	<i>Inversiones financieras acciones</i>		
	<i>«CALAMAR»</i>		
2.500	<i>Amortización acumulada inmovilizado inmaterial</i>		
5.000	<i>Pérdidas procedentes inmovilizado inmaterial</i>		
		<i>a Propiedad industrial</i>	35.000
		x	

Como «CHANQUETE» ha cubierto el importe total de las acciones suscritas, y cada acción se ha emitido a 110 € (al 110% sobre el nominal de 100 €), el número de acciones que ha adquirido es el siguiente:

$$N.º \text{ acciones} = 27.500 / 110 = 250 \text{ acciones}$$

Las restantes 500 acciones de la ampliación de capital (es decir, descontando las 250 suscritas por «CHANQUETE») han desembolsado únicamente el mínimo legal. Al haberse efectuado parte de la ampliación de capital con la contrapartida de aportaciones dinerarias, no pueden existir dividendos pasivos correspondientes al capital emitido en la constitución (el art. 154.2 TRLSA permite una cantidad pendiente de desembolso que no exceda del 3%).

$$N.º \text{ acciones desembolsadas en el mínimo legal} = (3.000 \times 25\%) - 250 = 500 \text{ acciones}$$

De acuerdo al TRLSA, el capital debe desembolsarse al menos en un 25% del nominal de cada una de las acciones (art. 12 TRLSA) y la prima debe satisfacerse íntegramente (art. 47.3 TRLSA), luego la proporción del nominal de cada acción que estará pendiente de desembolsar tras la ampliación de capital será de un 75% del valor nominal de 500 de las acciones, cuyo importe fue recogido en ese momento dentro de la correspondiente cuenta de activo de accionistas por desembolsos no exigidos.

$$\text{Nominal pendiente de desembolso tras la ampliación} = 500 \text{ acciones} \times 75\% \times 100 \text{ v. n.} = 37.500$$

3. Posteriormente al aumento de capital, y antes de finalizar el ejercicio 2002, en el mes de octubre, se ha solicitado un dividendo pasivo de 30 € v. n. por acción. Por lo tanto, la cuenta de «Accionistas por desembolsos no exigidos» recogerá en el activo del balance a cierre del ejercicio el siguiente importe:

$$\text{Accionistas por desembolsos no exigidos} = 500 \text{ acciones} \times (75\% \times 100 - 30) \text{ v. n.} = 22.500$$

Los asientos correspondientes a los accionistas morosos titulares de 70 acciones que, de acuerdo al supuesto, «manifestaron su insolvencia», serán los siguientes:

15.000	<i>Accionistas por desembolsos exigidos</i>		
		a	<i>Accionistas por desembolsos no exigidos</i>
			(500 acc. $\times$ 30)
			15.000
		x	
12.900	<i>Tesorería</i>		
	$[(500 - 70) \times 30]$		
2.100	<i>Accionista moroso</i>		
	$(70 \text{ acc.} \times 30)$		
		a	<i>Accionistas por desembolsos exigidos</i>
			15.000
		x	

Por la emisión de duplicados:

7.700	<i>Duplicados de acciones</i>		
	$(70 \text{ acc.} \times 110\% \times 100)$		
		a	<i>Acciones anuladas</i>
			7.700
		x	

Por los gastos, que corren por cuenta del moroso:

100	<i>Accionista moroso</i>		
		a	<i>Tesorería</i>
			100
		x	

Por la venta a un precio del 90% del valor nominal de los duplicados, con desembolso total.

6.300	<i>Tesorería</i>		
	$(70 \text{ acc.} \times 90\% \times 100)$		
1.400	<i>Accionista moroso</i>		
	$[70 \text{ acc.} \times (110\% - 90\%) \times 100]$		
		a	<i>Duplicados de acciones</i>
			7.700
		x	

En consecuencia, como el asiento de liquidación se realizará en el siguiente ejercicio, contamos con las siguientes cuentas en el balance a 31 de diciembre de 2002.

$$\text{Accionista moroso} = 2.100 + 100 + 1.400 = 3.600$$

$$\text{Acciones anuladas} = 7.700$$

Los intereses («estimados», según expresión del enunciado) se tendrán en cuenta en el asiento de liquidación.

4. La autocartera representa el máximo legal permitido. Tratándose de acciones cotizadas, esto supone una cifra del 5% del capital social (disp. adic. 1.ª 2 TRLSA) en cuanto al límite del artículo 75 del TRLSA establecido para el nominal de las acciones propias adquiridas. La referencia que hay que tener en cuenta, de acuerdo al enunciado, es el capital social existente antes de la ampliación, que ascendía a 300.000 €, y estaba integrado por 3.000 acciones de valor nominal 100 €. Las acciones propias que ha adquirido «CALAMAR» suponen el 5% de 3.000, es decir, 150 acciones.

La valoración de dichas acciones propias es de 42.000 €, dato facilitado por el enunciado. Para cumplir con los requisitos legales, debería haber dotado una reserva por aquéllas que no corresponden al supuesto de libre adquisición (que es la adjudicación judicial como pago de un crédito de la sociedad frente al anterior titular). Parece evidente, por lo tanto, que se han producido dos adquisiciones distintas de acciones para la autocartera, se supone que en momentos diferentes, ya que así puede deducirse del hecho de que, en uno de los casos, la tenencia de las acciones obedece a un supuesto de naturaleza jurídica singular, como es el de la adjudicación judicial en pago. Vamos a suponer, puesto que no contamos con información detallada sobre distintos precios de adquisición para cada operación con la autocartera, que el precio medio de adquisición para la adquisición derivativa sea el mismo que para el supuesto de libre adquisición (art. 77 TRLSA), dato necesario para determinar a cuánto asciende el importe de la reserva indisponible. Suponemos, por lo tanto, que la reserva para acciones propias se ha dotado solamente por la adquisición derivativa (art. 75.3 TRLSA) y que recoge la mitad de la valoración global de las acciones propias.

$$\text{Acciones propias en situaciones especiales} = 42.000$$

$$\text{Reserva para acciones propias} = 21.000$$

5. La inversión financiera que mantiene «CALAMAR» es de un 4% del número de acciones total de «MEDUSA», cuyo capital estaba compuesto desde la constitución por 2.000 acciones. Por lo tanto, la cartera de títulos de «MEDUSA» se halla integrada por 80 acciones.

Como dichas acciones se emitieron a la par, el precio de adquisición tuvo que ser el nominal de cada título (100 €), puesto que no se conocen gastos inherentes a la suscripción. Hay que tener en cuenta, además, que en ese momento estos títulos tenían pendiente un dividendo pasivo del 40%.

8.000	<i>Inversiones financieras acciones «MEDUSA» (80 acc. × 100)</i>	
	<i>a Tesorería</i>	4.800
	(80 acc. × 60% × 100)	
	<i>a Desembolsos pendientes sobre acciones</i>	3.200
	(80 acc. × 40% × 100)	
	_____ x _____	

Posteriormente, se ha reducido el capital condonando el 20% del nominal, con lo cual se habrá reducido la valoración de las inversiones financieras.

1.600	<i>Desembolsos pendientes sobre acciones (80 acc. × 20% × 100)</i>	
	<i>a Inversiones financieras acciones «MEDUSA»</i>	1.600
	_____ x _____	

Después de haber efectuado estas anotaciones, en el Balance de Situación a 31 de diciembre figurarán los siguientes saldos:

Inversiones financieras acciones «MEDUSA» = 6.400

Desembolsos pendientes sobre acciones = 1.600

Además, hay que recordar que «MEDUSA» ha repartido un dividendo a cuenta por un importe total de 10.000 € que no ha satisfecho antes del cierre del ejercicio. Teniendo en cuenta que son 2.000 las acciones que componen el capital de «MEDUSA», el dividendo que ha correspondido a cada acción, ya que todas tienen desembolsado igual proporción del nominal, será de 5 € (resultado de dividir el importe de 10.000 entre las 2.000 acciones). Por lo tanto, a cierre del ejercicio 2002, en el Balance de Situación de «CALAMAR» ha de figurar en el activo dicho dividendo a cobrar, correspondiente a las 80 acciones de «MEDUSA» que posee.

Dividendo a cobrar = 80 acc. × 5 = 400

6. Entendemos que el empréstito es reembolsable durante 5 años ya que así adquiere sentido el que la amortización del mismo sea «por partes iguales». Puesto que este empréstito se emitió el 1 de febrero de 2001, y respecto a las condiciones se conoce que la amortización se produce por sorteos anuales, comenzamos calculando cuántas obligaciones sin amortizar permanecen al cierre del ejercicio 2002.

$$\text{Títulos amortizados el 1/feb/2002} = 1.000 / 5 = 200$$

$$\text{Títulos vivos a cierre del ejercicio 2002} = 1.000 \times 4 / 5 = 800$$

El pasivo que recoge la deuda se habrá de valorar, conforme a la Norma de Valoración 11.^a del PGC, por el valor de reembolso, que para cada título es de un 110% del valor nominal, 50 €. Puesto que a lo largo del enunciado no se facilita información suficiente para separar los créditos y las deudas en función de su plazo de vencimiento, tampoco vamos a diferenciar en este caso entre corto y largo plazo, recogiendo el total del pasivo en una única cuenta.

$$\text{Obligaciones y bonos} = 800 \text{ títulos} \times 110\% \times 50 \text{ v. n.} = 44.000$$

El interés explícito, del 5% anual, devengado y no vencido a cierre del ejercicio 2002 es el que corresponde a 11 meses, que son los que han transcurrido desde el 1 de febrero, última fecha de pago anual de intereses, hasta el 31 de diciembre. Aunque son 800 los títulos no amortizados en esa fecha, el enunciado del supuesto indica que antes del cierre del ejercicio, con fecha 1 de diciembre, se han rescatado 200 títulos, que no devengarán intereses.

$$\text{Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas} = (800 - 200) \times 50 \times 5\% \times 11 / 12 = 1.375$$

Asimismo, y con repercusión sobre el Balance de Situación, en el activo debe figurar una cuenta de gastos a distribuir en varios ejercicios recogiendo el importe no imputado a cierre del ejercicio tanto por la prima de emisión (5%, puesto que las obligaciones se emitieron al 95%) como por la prima de reembolso (10%). Como el criterio «financiero» por el que opta la sociedad «CALAMAR» consiste en la distribución «lineal» de las primas a lo largo de la vida del préstamo, entendemos que, aplicando esta proporcionalidad, son 23 los meses transcurridos desde la emisión el 1 de febrero de 2001 que se han llevado a resultados, mientras que los 37 meses restantes de vida del empréstito estarían pendientes de imputación para ejercicios subsiguientes.

$$\begin{aligned} \text{Gastos intereses diferidos de valores negociables} &= 1.000 \text{ oblig.} \times (5\% + 10\%) \times \\ &\times 50 \text{ v. n.} \times 37 / 60 = 4.625 \end{aligned}$$

Se ha producido un rescate de 200 obligaciones el 1 de diciembre, que se verán reflejadas en el balance por el precio de adquisición, obtenido a partir del importe pagado, 10.200 €, minorado por el interés devengado y no vencido en la fecha de adquisición, correspondiente a 10 meses transcurridos desde el 1 de febrero, fecha del último pago de intereses, hasta el 1 de diciembre, fecha del rescate.

$$\text{Obligaciones y bonos recogidos} = 10.200 - 200 \text{ oblig.} \times 50 \times 5\% \times 10 / 12 = 9.783,33$$

7. Entendemos que «tener completamente dotada la reserva legal» antes de la ampliación, como indica ambiguamente el enunciado, significa que esta reserva, de acuerdo al artículo 214 del TRLSA, alcanza el importe del 20% del capital, que en el momento al que el enunciado hace referencia ascendía a una cifra de 300.000 €.

$$\text{Reserva legal} = 20\% \times 300.000 = 60.000$$

BALANCE DE SITUACIÓN DE «CALAMAR» A 31-12-2002

Activo	Saldos	Pasivo	Saldos
(3) Acctas. por desemb. no exigidos ..	22.500	(2) Capital social	375.000
(2) Propiedad industrial	27.500	(2) Prima de emisión de acciones	7.500
(1) (-) Amort. acum. inmov. inmat. ...	(13.600)	(7) Reserva legal	60.000
(1) Instalaciones	54.000	(1) Reserva estatutaria	4.000
(1) Maquinaria	160.000	(4) Reserva para acciones propias	21.000
(1) Mobiliario	19.000	(1) Pérdidas y ganancias	20.000
(1) Elementos de transporte	45.000	(3) Acciones anuladas	7.700
(1) (-) Amort. acum. inmov. material	(12.500)	(1) Provisión para reparaciones	7.400
(6) Gtos. int. diferidos valores neg.	4.625	(1) Proveedores	32.000
(1) Existencias	50.000	(6) Obligaciones y bonos	44.000
(1) (-) Provisión por dep. existencias	(11.000)	(6) Int. emp. y otras emisiones an.	1.375
(1) Efectos a cobrar	13.000		
(3) Accionista moroso	3.600		
(1) Hda. Púb., deudor por conc. fiscales	21.000		
(5) I. F. acciones «MEDUSA»	6.400		
(5) (-) Desemb. ptes. sobre acciones .	(1.600)		
(5) Dividendo a cobrar	400		
(1) Acciones prop. en sit. especiales ..	42.000		
(6) Oblig. y bonos recogidos	9.783,33		
Tesorería	139.866,67		
Total Activo	579.975,00	Total Pasivo	579.975

Entre paréntesis, se ha reflejado en el margen izquierdo el apartado correspondiente del cual se ha obtenido la información.

II. OPERACIONES QUE REALIZAN LAS SOCIEDADES «MEDUSA» Y «CALAMAR» EN EL EJERCICIO ECONÓMICO 2003

• Operaciones de la sociedad «CALAMAR»

Asiento de liquidación con el accionista moroso. Calculamos previamente cuál es el importe líquido correspondiente:

Aportación accionista moroso $[70 \text{ acc.} \times 100 \times (10\% + 25\%)]$	2.450
– Gastos emisión duplicados	(100)
– Intereses de demora	(50)
– Pérdida en venta duplicados	(1.400)
Importe líquido	900
7.700 Acciones anuladas	
a Accionista moroso	3.600
a Accionistas por desembolsos no exigidos	3.150
$[70 \text{ acc.} \times (100 \times 75\% - 30)]$	
a Ingresos extraordinarios	50
a Tesorería	900
_____ x _____	

Venta de 60 acciones propias con un beneficio del 20%. El valor contable por el que figuraban las 150 acciones que conformaban la autocartera era de 42.000, luego el precio medio de adquisición unitario será de: $42.000 / 150 = 280 \text{ €}$.

Al efectuar la anotación contable se aplica la Norma de Valoración 10.^a del PGC, suponiendo que la mitad de la autocartera vendida (30 acciones) son de aquellas que procedían de la adjudicación judicial.

20.160 Tesorería	
a Acciones propias situaciones especiales	16.800
$(60 \text{ acc.} \times 280)$	
a Beneficios procedente operaciones con acciones y obligaciones propias	3.360
$(20\% \times 60 \text{ acc.} \times 280)$	
_____ x _____	

8.400	<i>Reserva para acciones propias</i> (16.800 / 2)		
		a	<i>Reservas voluntarias</i> 8.400
	_____	x	_____

Como anteriormente a esta operación poseía 150 acciones propias, después de esta venta la autocartera está formada por 90 acciones.

Por el cobro del dividendo de las acciones de «MEDUSA».

400	<i>Tesorería</i>		
		a	<i>Dividendo a cobrar</i> 400
	_____	x	_____

Operaciones relacionadas con el empréstito.

Se produce el pago de intereses el 1 de febrero.

1.375	<i>Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas</i>		
125	<i>Intereses de obligaciones y bonos</i> (600 ob. $\times$ 50 $\times$ 5% / 12)		
		a	<i>Tesorería</i> 1.500 (600 oblig. $\times$ 50 $\times$ 5%)
	_____	x	_____

Se produce la amortización de las 200 obligaciones rescatadas, de acuerdo a lo previsto en la escritura de emisión. El enunciado señala que se amortizan «junto a los previstos en la escritura de emisión», que, en principio, también eran 200 obligaciones. Con esta indefinición que plantea el enunciado, puede entenderse que el 1 de febrero de 2002 se amortizan únicamente los 200 títulos rescatados o bien que se amortizan 400 títulos, 200 de ellos por sorteo y además los 200 rescatados. En cualquier caso, la opción por enfocar la solución de una u otra manera creemos que sería igualmente aceptable, y no va a privar a la resolución del supuesto de abordar la cuestión de la problemática contable de aplicación de las normas de valoración relativas a la amortización de obligaciones rescatadas, de acuerdo a la Norma de Valoración 10.^a del PGC. Por ello, reflejamos a continuación la amortización de las 200 obligaciones propias y, además, los 200 títulos previstos originalmente en la escritura de emisión.

11.000	Obligaciones y bonos		
		a Obligaciones propias (200 oblig. $\times$ 110% $\times$ 50)	9.783,33
		a Gastos intereses diferidos va- lores negociables [200 $\times$ (5% + 10%) $\times$ 50 $\times$ 37 /60]	925
		a Beneficio procedente de ope- raciones con acciones y obli- gaciones propias	291,67
		_____ x _____	
11.000	Obligaciones y bonos		
		a Valores negociables amortizados	11.000
		_____ x _____	
11.000	Valores negociables amortizados		
		a Tesorería	11.000
		_____ x _____	

Se desembolsa el dividendo pasivo pendiente de las acciones de «MEDUSA», por la escisión de ésta (art. 252.3 TRLSA).

1.600	Desembolsos pendientes sobre acciones		
		a Desembolsos exigidos sobre acciones	1.600
		_____ x _____	
1.600	Desembolsos exigidos sobre acciones		
		a Tesorería	1.600
		_____ x _____	

• Operaciones de la sociedad «MEDUSA»

Por el pago del dividendo.

10.000	Dividendo a pagar		
		a Tesorería	10.000
		_____ x _____	

En cuanto al reparto del beneficio, hay que tener presente que el artículo 214 del TRLSA señala que el 10% del beneficio se destina a reserva legal hasta que alcance al menos el 20% del capital. Como el capital social asciende a 160.000 €, mientras que la reserva legal figura en el pasivo por 18.000 €, para cumplir con el precepto normativo sería preciso destinar a reserva legal el 10% del beneficio hasta que la reserva legal alcance un importe de 32.000 €. Puesto que los beneficios de 2002 fueron de 15.000 €, resulta evidente que con el 10% de esa cantidad aún no quedaría cubierta todavía la reserva legal en el mínimo legal establecido. El resto del beneficio se destina a reserva estatutaria, teniendo presente el dividendo a cuenta que se ha distribuido.

15.000	<i>Pérdidas y ganancias</i>		
		a Reserva legal	1.500
		a Dividendo activo a cuenta	10.000
		a Reserva estatutaria	3.500
		_____ x _____	

Por la solicitud de dividendos pasivos pendientes, previa a la escisión (art. 252.3 TRLSA: «sólo podrá acordarse la escisión si las acciones de la sociedad que se escinde se encuentran íntegramente desembolsadas»).

40.000	<i>Accionistas por desembolsos exigidos</i>		
		a Accionistas por desembolsos no exigidos	40.000
		_____ x _____	
40.000	<i>Tesorería</i>		
		a Accionistas por desembolsos exigidos	40.000
		_____ x _____	

III. PROCESO DE ESCISIÓN

Por el reflejo de los «Valores reales» de los elementos del activo de la sociedad «MEDUSA».

45.000	<i>Terrenos y bienes naturales</i>
	(80.000 – 35.000)
7.000	<i>Mobiliario</i>
	(15.000 – 8.000)

10.000	Existencias (40.000 – 60.000 / 2)		
		a Resultados de escisión	62.000
		x	

Cálculo del neto patrimonial de «MEDUSA»:

Capital social	160.000
Reserva legal (18.000 + 1.500)	19.500
Reserva voluntaria	12.000
Reserva por capital amortizado	40.000
Reserva estatutaria	3.500
Resultados escisión	62.000
Total	297.000

Valor teórico de las acciones = 297.000 / 2.000 acc. = 148,50

Patrimonio de «MEDUSA» escindido:

Terrenos y bienes naturales	80.000
Mobiliario	15.000
Existencias	40.000
Clientes	15.000
(–) Proveedores	(20.000)
Total	130.000

Porcentaje de la sociedad que se escinde = 130.000 / 297.000 = 43,771%

Habrà que tener en cuenta que la sociedad beneficiaria «CALAMAR» mantiene un 4% de participación en la sociedad escindida «MEDUSA».

Deuda de la beneficiaria «CALAMAR» con los accionistas de «MEDUSA» = 130.000 × 96% = 124.800.

El enunciado indica que el valor de la acción de la sociedad beneficiaria es igual a 190 €.

Número de acciones a entregar por la beneficiaria = $124.800 / 190 = 656,84$.

Suponemos que se entregan: 656 acciones, y

$$124.800 - 124.640 = 160 \text{ € en metálico}$$

Número de acciones a emitir = $656 - 90 \text{ acciones propias} = 566$.

Anotaciones contables en la sociedad escindida «MEDUSA»:

20.000	Proveedores		
130.000	Sociedad beneficiaria		
		a Terrenos y bienes naturales	80.000
		a Mobiliario	15.000
		a Existencias	40.000
		a Clientes	15.000
		x	

Por la entrega de la proporción del neto patrimonial (para simplificar, puede suponerse que se mantiene el número de acciones y que el valor nominal se verá alterado).

70.033,67	Capital social ($160.000 \times 43,771\%$)		
8.535,35	Reserva legal		
5.252,53	Reserva voluntaria		
17.508,42	Reserva por capital amortizado		
1.531,99	Reserva estatutaria		
27.138,05	Resultados de escisión		
		a Accionistas, cuenta de escisión (96%)	124.800
		a Sociedad beneficiaria (4%)	5.200
		x	
124.640	Inversiones financieras acciones «CALAMAR» (656×190)		
160	Tesorería		
		a Sociedad beneficiaria	124.800
		x	

124.800	<i>Accionistas, cuenta de escisión</i>		
		<i>a Inversiones financieras acciones «CALAMAR»</i>	124.640
		<i>a Tesorería</i>	160
		_____ x _____	

En la sociedad beneficiaria «CALAMAR», se reflejará la revalorización producida por sus inversiones en «MEDUSA».

5.480	<i>Inversiones financieras acciones «MEDUSA»</i>		
	(80 acc. × 148,50 – 6.400)		
		<i>a Resultados de escisión</i>	5.480
		_____ x _____	

Por la emisión de 566 acciones para retribuir a los accionistas de «MEDUSA».

107.540	<i>Acciones emitidas</i>		
	(566 acc. × 190)		
		<i>a Capital social</i>	56.600
		(566 acc. × 100)	
		<i>a Prima de emisión de acciones</i>	50.940
		_____ x _____	

Por la recepción del patrimonio escindido de «MEDUSA», así como la entrega de las acciones emitidas y las que mantenía en su autocartera.

80.000	<i>Terrenos y bienes naturales</i>		
15.000	<i>Mobiliario</i>		
40.000	<i>Existencias</i>		
15.000	<i>Clientes</i>		
		<i>a Proveedores</i>	20.000
		<i>a Sociedad escindida</i>	130.000
		_____ x _____	
130.000	<i>Sociedad escindida</i>		
8.100	<i>Pérdidas en operaciones con acciones y obligaciones propias</i>		
	[90 acc. × (280 – 190)]		
		<i>a Acciones emitidas</i>	107.540
		(566 acc. × 190)	

		<i>a Acciones propias situaciones especiales</i>	25.200
		(90 acc. × 280)	
		<i>a Inversiones financieras acciones «MEDUSA»</i>	5.200
		(80 acc. × 148,50 × 43,7710%)	
		<i>a Tesorería</i>	160
	_____	X _____	
12.600	<i>Reserva para acciones propias</i>		
		<i>a Reserva voluntaria</i>	12.600
	_____	X _____	