RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Estudios

El responsable del responsable
Diego González Ortiz

La responsabilidad tributaria en la transmisión, modificación y fusión de la actividad empresarial
Sonia Mauricio Subirana

La responsabilidad tributaria de los liquidadores e integrantes de la administración concursal a la luz del artículo 43.1.c) LGT
Gemma Patón García

La responsabilidad en el derecho aduanero
Alejandro García Heredia

Los entramados de sociedades y la interpretación extensiva del artículo 42.2.a) LGT por los órganos de recaudación tributaria
Begoña Pérez Bernabéu

Responsabilidad tributaria y prescripción
María Esther Sánchez López

El procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria: algunas cuestiones problemáticas
Antonia Jabalera Rodríguez

Los responsables solidarios en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes
Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

Dykinson, S.L.

RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Monográfico

Nueva Fiscalidad

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
http://www.dykinson.es
http://www.dykinson.com

Impreso por:
Copias Centro

ISBN: 978-84-1377-733-7
ISBN electrónico: 978-84-1377-758-0
ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro
Universidad de Bolonia
J. Englisch
Universidad de Münster
F. Escribano López
Universidad de Sevilla
M. Fernández Junquera
Universidad de Oviedo
J. Lasarte Álvarez
Universidad Pablo de Olavide
P. Marchessou
Universidad de Estrasburgo
J. Martín Queralt
Universidad de Valencia
C. Palao Taboada
Universidad Autónoma de Madrid
J. Ramallo Massanet
Universidad Autónoma de Madrid
Mª.T. Soler Roch
Universidad de Alicante
J.M. Tejerizo López
Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente
R. Calvo Ortega
Universidad Complutense

Director
I. Merino Jara
Universidad del País Vasco

Coordinadores
J. Calvo Vérgez
Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán
Universidad de Alcalá

Secretaria
M. Ruiz Garijo
Universidad Rey Juan Carlos

VOCALES

S. Aníbarro Pérez
Universidad de Valladolid
Mª.D. Arias Abellán
Universidad Autónoma de Barcelona
L. Mª. Cazorla Prieto
Universidad Rey Juan Carlos
C. Checa González
Universidad de Extremadura
G. De la Peña Velasco
Universidad Complutense de Madrid
E. Eseverri Martínez
Universidad de Granada
R. Falcón y Tella
Universidad Complutense de Madrid
Y. García Calvente
Universidad de Málaga
T. García Luis
Universidad de Alcalá
A. García-Moncó Martínez
Universidad de Alcalá
C. García Novoa
Universidad de Santiago de Compostela
I. García-Ovies Sarandeses
Universidad de Oviedo
M. González-Cuellar Serrano
Universiad Carlos III de Madrid
C. Mª. López Espadafor
Universidad de Jaén
Mª.T. Mata Sierra
Universidad de León
A. Menéndez Moreno
Universidad de Valladolid
J.R. Ruiz García
Universidad de La Coruña
B. Sesma Sánchez
Universidad de Oviedo
E. Simón Acosta
Universidad de Navarra
J. Zornoza Pérez
Universidad Carlos III
J.E. Varona Alabern
Universidad de Cantabria
A. Vázquez del Rey Villanueva
Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

E. García Gil
Universidad de Alicante

Imposición indirecta estatal

M. Iglesias Caridad
Universidad de Salamanca

Hacienda Autonómica y Foral

B. García Carretero
Universidad Complutense de Madrid

Hacienda Local

R. Fraile Fernández
Universidad Rey Juan Carlos

Aduanas

I. Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

Fiscalidad Europea

Mª. Carmen Cámara Barroso
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Fiscalidad Internacional

J.M. Macarro Osuna
Universidad Pablo de Olavide

Procedimientos, derechos y garantías

M. García Caracuel
Universidad de Granada

La responsabilidad tributaria en la transmisión, modificación y fusión de la actividad empresarial

Sonia Mauricio Subirana

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (ULPGC)

Fecha de recepción: 02-06-2021
Fecha de aceptación: 21-06-2021

RESUMEN:

En este trabajo se analiza la responsabilidad tributaria en la transmisión, modificación y fusión de la actividad empresarial. Para explicar estos supuestos se aborda tanto la normativa comunitaria como la normativa interna que determina dichas operaciones y la responsabilidad tributaria vinculada a ellas. También se acude a la fundamental jurisprudencia del Tribunal Supremo en estas cuestiones y en particular a sus últimas sentencias en materia de fusión de sociedades y ampliación de capital y las responsabilidades tributarias que se derivan.

Palabras clave: Responsabilidad tributaria. Transmisión empresarial. Modificación. Fusión de sociedades.

ABSTRACT:

This work addresses tax liability in the transfer, modification and merger of business activity. In order to explain these assumptions, both the community regulations and the internal regulations that determine said operations are addressed in order to subsequently analyze whether the tax liability is possible in each of these cases. In this sense, the fundamental jurisprudence of the Supreme Court is used in these matters and in particular its latest judgments on the merger of companies and capital increase and the tax responsibilities that arise.

Keywords: Tax responsibility. Business transmission. Modification. Merger of companies.

SUMARIO: *I. Introducción.- II. La responsabilidad por adquisición de explotaciones económicas en la Ley General Tributaria.- III. La responsabilidad tributaria en las operaciones societarias de modificación y fusión: 1. La responsabilidad tributaria en los aumentos de capital. 2. La responsabilidad tributaria en las reducciones de capital. 3. La responsabilidad tributaria en los supuestos de aportaciones de los socios para reponer pérdidas. 4. La responsabilidad tributaria en las operaciones de fusión.- IV. Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

Las transmisiones, modificaciones y fusiones son operaciones imprescindibles en el ámbito social, lo que ha acelerado la regulación de estos procesos no sólo a nivel interno sino también con carácter supranacional.

En la normativa comunitaria, la culminación de la libre circulación de capitales ha supuesto el establecimiento del régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizadas por las sociedades de los diferentes Estados miembros; labor que han ido desarrollando las distintas directivas en la materia[1]. En particular, la última modificación se ha producido por la Directiva 2019/2121 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de noviembre de 2019[2] que señala que las disposiciones y trámites de la legislación nacional no deben en ningún caso imponer restricciones a la libertad de establecimiento o de circulación de capitales, a menos que se puedan justificar de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) y, en particular, por razones de interés general, y sean necesarias y proporcionadas para el respeto de lo establecido por la normativa europea.

El artículo 54 del TFUE señala que el criterio de conexión que determina el Derecho nacional aplicable a una sociedad es competencia de cada Estado miembro. Y hace equivalentes los puntos de conexión de la sede social, la administración central y el centro de actividad principal de la empresa.

La jurisprudencia del TJUE[3] ha insistido en que su objetivo fundamental consiste en establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir

1 Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, a las escisiones, a las aportaciones de activos y a los canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros. Con posterioridad, se modifica por la Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero de 2005 del Consejo. Vid. PALAO TABOADA, C. "La modificación de la directiva de fusiones", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 268, 2005, pág. 3-30.

2 Directiva 2019/2121 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de noviembre de 2019 que modifica la Directiva 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de junio sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades, Diario Oficial de la Unión Europea de 12 de diciembre de 2019, pág. 1-44.

3 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de julio de 2009 (C-352/08) y Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de mayo de 2010 (C-352/08) donde se señala sobre la necesidad de que sean motivos económicamente válidos los que funden las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canje de valores para poderles aplicar el régimen fiscal más beneficioso contenido en la Directiva 90/434/CEE del Consejo (Régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones). Así, el art. 11.1.a) de esa norma debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el

que las empresas se adapten mejor al mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad en el plano internacional, en particular en las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de valores. Las cuales quedan vinculadas a distintos supuestos de responsabilidad tributaria.

En el ámbito interno, también ha sido una cuestión muy relevante la determinación de los criterios que permiten determinar un supuesto de transmisión de sociedad. En particular, la doctrina[4] ha entendido que se basa en la posibilidad de que el adquirente pueda, inmediatamente, con el conjunto de bienes y derechos obtenidos, continuar la explotación o actividad mercantil o industrial que ya inició el empresario que transmite. En esta línea, la jurisprudencia[5] afirma que la titularidad de una empresa no implica necesariamente el ejercicio de idénticas actividades empresariales, que pueden quedar suspendidas temporalmente o ser cedidas a otras personas mediante contratos arrendaticios, sin pérdida de dicha titularidad.

La expresión "propiedad de la empresa" ha ido adquiriendo un valor relativo[6] y se incide en que el sujeto al que se le transmite la sociedad continúe con el ejercicio de las actividades y explotaciones económicas sin que, como se ha explicado, se exija que éstas sean en todo coincidentes con las anteriores. En esta línea, la jurisprudencia[7] afirma como la continuidad en la actividad requiere que los elementos que se transmitan constituyan una unidad económica o funcional que posibilite

---

pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva (sentencia publicada en *Normacef Fiscal*, NFJ038357, y en la *Revista de Contabilidad y Tributación* del CEF, junio 2010).

4 Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J. A. "Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios", Impuestos, tomo II, 1985, pág. 389; LOZANO SERRANO, C. Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión, Aranzadi, 1998, pág. 28; ARIAS ABELLÁN, Mª. D. "El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria", Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, núm. 123, 2004, pág. 489-516; CALVO VERGÉS, J. "La responsabilidad tributaria en la sucesión de las actividades económicas", Crónica Tributaria, núm. 106, 2003, pág. 131-150. MERINO JARA, I. "Acerca de la responsabilidad tributaria", Anuario de la Facultad de Derecho, núm. 24, 2006, págs.13-35 y "La responsabilidad tributaria en la Ley 58/2003, si 17 de diciembre", Revista de Información Fiscal, núm. 74, 2006, págs. 41-85. SELMA PENALVA, V. La responsabilidad tributaria en las transmisiones inter vivos de empresas, Dykinson, 2016, pág. 121-159.

5 La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2013 (Rec. Núm. 5623/2011) insiste sobre la necesidad del presupuesto subjetivo para que se produzca la transmisión de la actividad empresarial. También la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2014 (Rec. Núm. 4345/2011) señala como la adquisición de una empresa entraña adquirir su titularidad, así como las actividades mercantil y económica que comporta, sin que sea obstáculo para ello que el nuevo titular no asuma alguno de los factores empresariales, como pueda ser el personal u otros elementos de la organización, en cuanto la titularidad de una empresa no implica necesariamente el ejercicio de las actividades empresariales, que pueden quedar suspendidas temporalmente, o ser cedidas a otras personas mediante contratos arrendaticios, sin pérdida de dicha titularidad.

6 BROSETA PONT, M. y MARTÍNEZ SANZ, F. Manual de Derecho Mercantil, vol. I, Tecnos, 2020, pág. 59 y ss.

7 La Sentencia de Audiencia Nacional de 9 de septiembre de 2014 (Rec. Núm. 243/2013) señala que "existen una serie de indicios, configurados por una reiterada jurisprudencia, para determinar que ha tenido lugar la transmisión de hecho, total o al menos parcial, aunque no esté amparada por un negocio jurídico traslativo específico de los elementos personales, reales y materiales integrantes de una empresa.

la permanencia de la explotación económica y de la cual se derivan los supuestos de responsabilidad tributaria legalmente establecida.

En la estructura social constitutiva, se pueden producir también modificaciones que no signifiquen cambios en la forma y naturaleza de la misma. Esas transformaciones del ámbito mercantil tienen mayor trascendencia en las sociedades personalistas cuando se refieren a los socios o elementos personales; en tanto que en las sociedades de capitales adquieren más relevancia cuando hacen mención a elementos funcionales de la sociedad, objeto, capital, etc.

Con carácter tributario, dentro de las modificaciones se recogen en la normativa del ITPAJD supuestos de responsabilidad vinculados a los aumentos y reducciones de capital social. También la fusión se establece como operación jurídica que afecta a dos o más sociedades, que conduce a la extinción de alguna de ellas o de varias y a la integración de sus respectivos socios y patrimonios en una sola sociedad ya preexistente. A partir de estos presupuestos, se analizan las distintas modalidades de dichas operaciones y su sujeción o no de acuerdo a la normativa interna y comunitaria para a continuación centrarnos en la responsabilidad de los administradores en las operaciones societarias.

II. LA RESPONSABILIDAD POR ADQUISICIÓN DE EXPLOTACIONES ECONÓMICAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El artículo 42.1. c) de la Ley General Tributaria establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar.

Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

El artículo 42.1.c) configura un supuesto de responsabilidad solidaria por presupuesto lícito para las entidades o personas que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas[8]. La confi-

8 MERINO JARA, I. "Medidas proyectadas de prevención y lucha contra el fraude", núm. 3, julio-septiembre 2020, pág. 11-18. Vid. Aprobación por el Congreso de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 25 de mayo de 2021 de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, que modifica el apartado 4 del artículo 41 de la LGT para aclarar las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor. En relación con la reducción de conformidad, en caso de concurrencia de una situación de responsabilidad respecto de la sanción, se modifica la norma para ofrecer la posibilidad al responsable de que pueda dar su conformidad con

guración de dicha obligación yuxtapuesta para el nuevo adquirente de la explotación económica tiene como finalidad principal evitar aquellas situaciones en las que los deudores de manera fraudulenta eluden el pago del tributo *"mediante la concatenación de varias personas en el ejercicio de la actividad"*.

El artículo 42.1.c) hace alusión a las deudas y responsabilidades tributarias derivadas de "la titularidad o ejercicio de explotaciones y actividades económicas". Expresión esta última llena de ambigüedad e imprecisión, como ha señalado la doctrina[9], que a falta de una definición de tales conceptos puede considerarse como sinónima del término "empresa" ya definido anteriormente. El precepto trascrito se refiere a la transmisión de la deuda tributaria –y no sólo, sino también a las responsabilidades– derivadas de la titularidad o del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por cualquier concepto. Por cualquier instrumento jurídico que haga posible el cambio de titularidad[10].

La dicción de la LGT señala que no basta para que se produzca este supuesto de hecho de responsabilidad tributaria la adquisición de un elemento aislado del negocio mercantil. Y da cobertura legal a un caso que con anterioridad sólo se regulaba de forma reglamentaria. Dicha responsabilidad: *No será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.*

A partir de este segundo párrafo del artículo 42.1 c) se puede señalar que por "ejercicio de una explotación o actividad económica" hay que entender ejercicio de una empresa como una organización en funcionamiento. Dicho supuesto evita maniobras fraudulentas a través de las que se adquiere una empresa mediante varias y sucesivas transmisiones de sus elementos más importantes.

El Tribunal Supremo ha admitido la doctrina del levantamiento del velo en el procedimiento de recaudación, sin necesidad de previa declaración de responsa-

---

la parte de deuda derivada procedente de una sanción en sede del deudor principal y beneficiarse de la reducción legal por conformidad. Asimismo, se reconoce al responsable la eventual reducción por pronto pago de su propia deuda.

9 LOZANO SERRANO, C. Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión, cit. pág. 29 y ss.; GALIANO ESTEVAN, J, e IZQUIERDO RIVAS, J. La responsabilidad tributaria, CISS, 1997, pág. 110; RUIBAL PEREIRA, L. "La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria", Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega, tomo I, ed. Lex Nova, 2005.

10 La Sentencia de 29 de septiembre de 2014 (Rec. Núm. 243/2013) señala que aunque no exista negocio jurídico traslativo del negocio *stricto sensu* y aunque se hayan producido sucesivamente las sucesivas baja y alta en Licencia Fiscal entre el transmitente y el adquirente, resulta claro que, tras ambas sociedades existían las mismas personas físicas, que ejercían la misma actividad, en el mismo local y significativamente con el mismo personal, llegando incluso a haber anticipado la transmisión en la titularidad de los locales si bien la efectiva inscripción de la transmisión no tuvo lugar sino hasta el cese en la actividad de la transmitente por el hecho de no haber solicitado y obtenido la inscripción en el Registro Mercantil con la correlativa adquisición de personalidad jurídica de la adquirente hasta un momento posterior, adquirente que, por lo demás, permaneció inactiva justamente hasta el momento en que la transmitente cesó en su actividad.

bilidad, en casos en que se presuponga que la misma persona se transmite a sí misma la explotación económica mediante sociedades ficticias[11].

Se incluyen expresamente los supuestos de sucesión de hecho para evitar aquellas situaciones en las que los deudores eluden el pago del tributo mediante la concatenación de diferentes personas en el ejercicio de la actividad.

El artículo 42.1. c) de la LGT establece que serán responsables solidarios de la deuda tributaria: *Los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.*

Se hace preciso diferenciar cuando se producen supuestos de fusiones de empresas o la disolución de alguna de éstas, para la constitución de una nueva, con la transmisión de sus respectivos patrimonios, con la cesión de empresas. Sólo en este segundo caso existen propiamente supuestos de responsabilidad tributaria y no de sucesión.

La propia redacción del artículo 42.1.c) de la LGT añade: *La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley*. El tenor de la norma es claro respecto a que quedan excluidas de este ámbito las transmisiones *mortis causa* recogidas en el artículo 39 de la LGT que establece la transmisión a los herederos de las obligaciones tributarias pendientes. Tampoco se puede extender el artículo 42.1 c) a las sucesiones *inter vivos* de personas jurídicas y entidades sin personalidad que se regulan en el artículo 40 de la LGT en la sección dedicada a la sucesión. En estos casos, las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas se transmitirán a los socios o cotitulares dependiendo de que la ley limite o no su responsabilidad patrimonial.

El artículo 42.1.c) afirma expresamente la exclusión de la responsabilidad solidaria de los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento de esta naturaleza. A su vez, es necesaria la determinación del momento en que se produce dicha transmisión. La doctrina[12] entiende que el criterio esencial que permite el establecimiento de un supuesto de transmisión de empresa se basa en la posibilidad de que el adquirente pueda, inmediatamente, con el conjunto de bienes y derechos obtenidos, la continuación de la explotación o actividad mercantil o industrial que ya inició el empresario que transmite.

11 Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2014 (Rec. Núm. 4345/2011).

12 ALVAREZ ARROYO, F. "Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica", Jurisprudencia Tributaria, 2003, pág. 12 y ss. apunta que deberían concurrir tres requisitos para que se produzca dicho supuesto. En primer lugar, subsistencia de elementos clave de la actividad económica. Tales como el nombre o razón social, sujetos, maquinaria, inmuebles, organización, etc. En segundo lugar, solución de continuidad entre ambas actividades. Y, en tercer lugar, sincronización de los hechos indiciarios: "Se trata de que exista no sólo una sucesión material sino también temporal".

En este ámbito resulta de interés la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020[13] cuando señala que el responsable solidario es tan obligado tributario, de acuerdo con el artículo 35.4 de la LGT, como el propio contribuyente, y la circunstancia de que la deuda derivada dimane de una regularización seguida contra el deudor principal no impide considerar que la del responsable es una obligación autónoma. La derivación de la acción administrativa frente a los responsables requiere de un previo procedimiento seguido contra éstos (art. 174 y ss. de la LGT), y de un acto administrativo en el que así se declare de acuerdo al artículo 41.5 de la LGT.

A su vez, la doctrina tributaria[14] ha entendido que dentro de la expresión explotación o actividad económica pueden incluirse las actividades profesionales. También en este ámbito ha sido muy clarificadora la Resolución vinculante de la Dirección General de Tributos de 25 de enero de 2017, que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo[15], desarrolla tres causas distintas para la derivación de la responsabilidad en estos supuestos.

En primer lugar, señala que supone una auténtica sucesión jurídica la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa por cualquier concepto.

En segundo lugar, se refiere a la sucesión "de facto" que consiste en que una empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en realidad continúa bajo una apariencia distinta utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de la transmisión para eludir la asunción de responsabilidades imputables a la desaparecida.

En tercer lugar, se produce la sucesión cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida.

Estos presupuestos también se han desarrollado por la jurisprudencia[16] al determinar la existencia o inexistencia de sucesión que requiere de una individualización concreta en cada caso. En este sentido, habrá que acudirse para su determinación a los datos obrantes en el expediente y a los consignados en el propio acto de derivación habida cuenta de que su contenido goza de la presunción de acierto y validez. En particular, las reglas propias de la prueba de presunciones admiten determinados datos relevantes a la hora de declarar la responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad, que por sí mismas determinan que ha tenido lugar la transmisión de hecho, total o al menos parcial, aunque no esté amparada

13 Sentencia del Tribunal Supremo 1736/2020, de 17 de diciembre de 2020 (Rec. Núm. 6732/2028) que señala que de producirse el supuesto fáctico legalmente contemplado resulta ajustado a derecho exigirle al responsable solidario el recargo ejecutivo o de apremio que corresponda.

14 CALVO ORTEGA, R., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y VVAA. La nueva Ley General Tributaria, Civitas, Madrid, 2004.

15 Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 25 de enero de 2017 (V0176-17 de 25 de enero de 2017). Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2011 (Rec. Núm. 4107/2006), STS de 29 de marzo de 2012 (Rec. Núm. 34/2010) y de 30 de enero de 2014 (Rec. Núm. 4345/2011).

16 Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2014 (Rec. Núm. 2871/2011).

por un negocio jurídico traslativo específico de los elementos personales, reales y materiales integrantes de la actividad empresarial del deudor principal.

Y la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere una individualización concreta en cada caso. En definitiva, la apreciación y valoración de la prueba debe ser algo integral y de conjunto y ponderarse desde principios de experiencia.

En cuanto a la naturaleza de los tributos exigibles al adquirente de la empresa, destaca el Impuesto sobre Actividades Económicas, que encuentra encuadre en el artículo 42.1 c) de la LGT ya que su hecho imponible está constituido por el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas[17]. Tampoco existen problemas en cuanto a su aplicación en los supuestos configurados por la mencionada norma en los casos del IVA o del IGIC, en relación al Régimen Económico Fiscal de Canarias[18]. En particular, con relación al IVA, la doctrina[19], se ha planteado si el adquirente podría deducir el soportado por el transmitente. La última jurisprudencia del Tribunal Supremo[20] ha señalado que, si el devengo del IVA supone una obligación contraída por el anterior titular pendiente de liquidar, no hay ningún problema en que quede incluida en el acuerdo de responsabilidad tributaria.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, la doctrina tributaria tradicionalmente no era unánime respecto a la aplicación del mencionado artículo. Como apunta Rubial Pereira[21] la cuestión seguía viva entre quienes consideraban que este impuesto era transmisible y quienes negaban dicha posibilidad. Lo cierto es que la jurisprudencia del Tribunal Supremo[22] en estos últimos años ha sido determinante respecto a las deudas por el Impuesto sobre Sociedades. Y considera que la figura de la derivación de responsabilidad tributaria en la sucesión de actividad o explotación trata de garantizar a favor de la Hacienda Pública, los derechos tributarios y proteger sus ingresos, y no excluye expresamente del precepto aquellas

17 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, art. 79.

18 Resoluciones del TEAC de 25 de octubre de 1999, de 19 de enero de 2001 y de 24 de mayo de 2001.

19 CHECA GONZÁLEZ, C. "Notas sobre la nueva regulación de los responsables tributarios en el anteproyecto de la LGT", Jurisprudencia Tributaria, núm. 5, 2003, pág. 42, cuando apunta que lo más correcto sería en este caso –buscando el objetivo, que sí es loable, de que el adquirente sí pueda llegar a deducir el IVA soportado por el transmitente– aplicar directamente lo establecido en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva en materia de IVA

20 La citada Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2014 (Rec. Núm. 4345/2011) señala: "El expediente de suspensión de pagos no inhabilitaba al suspenso para presentar autoliquidaciones tributarias, debiendo entenderse que las causas que limitaban la capacidad de obrar dada su naturaleza restrictiva, no podían aplicarse a más casos que a los taxativamente contemplados, entre los que no figuraba el supuesto controvertido (autoliquidación por IVA). Por otro lado, el devengo del impuesto se produjo en el momento de la venta a las entidades financieras, que tuvo con anterioridad a la sucesión en la titularidad de la explotación económica, no existiendo duda que se trataba de una obligación contraída por el anterior titular pendiente de liquidar, por lo que su inclusión en el acuerdo de responsabilidad tributaria no supone infracción del requisito jurisprudencialmente fijado."

21 RUIBAL PEREIRA, L. "La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria", cit., pág. 488.

22 Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (Rec. Núm. 34/2010).

deudas devengadas con posterioridad al cambio de titularidad. Por tanto, no hay razón para entender que las deudas derivadas del impuesto sobre sociedades quedan fuera de sus términos. Tampoco cabe duda en lo referente al IRPF. Tradicionalmente se cuestionaba por la doctrina[23] y por la jurisprudencia[24] si dicha responsabilidad alcanzaba a las deudas del anterior titular por razón de retenciones. La LGT señala expresamente que dicha responsabilidad abarca también las retenciones[25].

A mi juicio, ha condicionado la inclusión de las deudas tributarias por los distintos tributos la limitación de la responsabilidad solidaria por la LGT, al establecer la posibilidad de solicitud a la Administración de certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades derivadas del ejercicio de la mencionada explotación. En esta línea, a efectos de seguridad jurídica se ha establecido un plazo legalmente limitado de expedición de dicho certificado por la Administración[26]. El artículo 124.2 del RGR añade que no producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate.

---

23 CORTÉS MARTÍNEZ, J.A. "Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica", Carta Tributaria, núm. 219, 1999, pág. 2; CHICO DE LA CÁMARA, P. "La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica", en Sujetos pasivos y responsables tributarios, IEF, Madrid, 1997, pág. 684 y ss.; o SELMA PENALVA, V. La responsabilidad tributaria en las transmisiones inter vivos de empresas, cit., cuando señala que las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta, aunque no se encuentran directamente vinculadas con el ejercicio de la empresa, sí que proceden de éste, aunque sea de una forma secundaria. De esta forma, los pagos a cuenta hacen referencia a pagos anticipados de tributos que se encuentran relacionados indirectamente con el desarrollo de la actividad o explotación económica.

24 Las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1992 (Rec. Núm. 3473), STS de 8 de marzo de 1995 (Rec. Núm. 1121) y STS de 15 de julio de 2000 (Rec. Núm. 2971/1995) consideraban que la responsabilidad del artículo 72 no alcanzaba a las retenciones del IRPF. Con la nueva redacción de la LGT, la jurisprudencia del Supremo ha sido taxativa al incluir las retenciones por el IRPF.

25 La Resolución del TEAC de 10 de junio de 1992, considerando 9º: "Tratándose como se trata en el presente caso, del desarrollo de una actividad empresarial, dicha consideración del empresario retenedor como deudor principal, obligado al pago de las cantidades que retuvo o debió retener, se deriva indudablemente del ejercicio de una actividad económico empresarial en el que los trabajadores, objeto en sus retribuciones de la retención, aportan el factor humano en orden a la consecución de la finalidad que persigue, por lo que es de concluir que la responsabilidad, en el caso de sucesión en la titularidad de aquella explotación del cesionario abarca también las deudas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-Retenciones que para con la Hacienda Pública hubiera contraído la persona del transmitente. Vid. También Vid. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 9 de junio de 1993. Considerando noveno. "La responsabilidad, en el caso de sucesión en la titularidad de aquella explotación, del cesionario abarca también las deudas por el IRPF-Retenciones que para con la Hacienda Pública hubiera contraído la persona del transmitente.

26 Consulta de la Dirección General de Tributos de 26 de septiembre de 2001, núm. 1765, que señalaba en relación a la anterior regulación de la LGT que si la Administración emite una certificación con contenido negativo o no la emitiera en el plazo de dos meses desde su solicitud la empresa consultante queda exenta de su responsabilidad como sucesora de la empresa adquirida. Y si solicitada la certificación antes de proceder a la adquisición, la Administración tributaria la emitiera y notificara en el plazo señalado en la LGT, el adquirente sólo respondería de las deudas de la empresa adquirida que aparecieran detalladas en la citada certificación, no respondiendo de aquellas que posteriormente pudiera liquidar la inspección de los tributos.

En cuanto a las sanciones, señala el artículo 42.1.c LGT que cuando no se haya solicitado el certificado la responsabilidad también alcanza a las sanciones impuestas o que puedan imponerse. Una parte importante de la doctrina tributaria[27], ha considerado no procedente la transmisión de forma automática de una sanción a un sujeto que no ha realizado la conducta constitutiva de la infracción tributaria sancionada. En este sentido, en palabras de Selma Penalva[28], la Administración tributaria sólo puede incluir en la obligación del responsable las sanciones impuestas al deudor principal en aquellos casos en los que en la conducta del responsable por sucesión de empresa haya mediado dolo, culpa o grado de negligencia.

Lo cierto es que la jurisprudencia, sí ha incluido las sanciones dentro del alcance de la responsabilidad tributaria. En particular, la Sentencia de la Audiencia Nacional de septiembre de 2014 las justifica entendiendo que se han convertido en una deuda exigible con independencia de su causa. Y concluye con que existe un deber u obligación implícita, tanto del transmitente como del adquirente, de establecer, previamente a la transmisión o con ocasión de ella, el estado patrimonial de la empresa o actividad económica. A partir de poner en conexión el artículo 42.1. c) de la LGT con el artículo 175 que ya limita la responsabilidad del adquirente a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en dicho certificado. Por último, la nueva Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal en relación al apartado 4 del artículo 41 de la LGT señala las implicaciones derivadas de la naturaleza jurídica del responsable tributario, que no debe ser identificado con un sujeto infractor, sino como obligado tributario en sentido estricto, aun cuando responda también de las sanciones tributarias impuestas a dicho sujeto infractor.

III. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LAS OPERACIONES SOCIETARIAS DE MODIFICACIÓN Y FUSIÓN EMPRESARIAL

El artículo 19.1 de la Ley del ITPAJD dispone que está sujeta la constitución de sociedades junto al aumento y disminución de capital y la disolución de sociedades. Añade, en su número segundo, que no estarán sujetas las operaciones de reestructuración. Respecto a este último caso, el artículo 21 establece que, a los efectos del gravamen sobre operaciones societarias, tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

27 Respecto a que la responsabilidad tributaria no alcanza a las sanciones, destaca lo aportado por MARTÍNEZ LAGO, M.A. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008; LÓPEZ MARTÍNEZ, J. "responsables y sucesores en las sanciones tributarias", en Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010, pág. 921 y ss.; CALVO VÉRGEZ, J. "El principio de culpabilidad en la infracción tributaria a la luz de la reciente jurisprudencia", Crónica Tributaria, Extra núm. 7, 2011, pág. 3-11.

28 SELMA PENALVA, V. "La responsabilidad tributaria en las transmisiones inter vivos de empresas", cit.

La reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular, la Sentencia 272/2021 de 25 de febrero[29] ha señalado que la Administración no incumple en estos supuestos la Directiva 90/434/CE, particularmente su artículo 11.1. a) que dispone que un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. El hecho de que una de las operaciones mencionadas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación puede constituir una presunción de que esta operación tiene como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

En particular, fija como criterio que conforme a lo dispuesto en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio y en el artículo 96 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando se haya comunicado a la Administración tributaria la opción por el régimen fiscal de diferimiento, la presentación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de la mercantil escindida no es una condición para su aplicación. Cuando la Administración tributaria no aprecie motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial se podrán imponer sanciones, conforme a los artículos 178, 179, 184.2 y 191 de la LGT.

En relación a la responsabilidad tributaria de las operaciones societarias de modificación y fusión señala el artículo 24 del TR:

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

Estamos ante la responsabilidad subsidiaria de los administradores que hayan intervenido en las operaciones societarias que menciona la norma. La reciente Sentencia del Tribunal Supremo 377/2021, de 17 de marzo de 2021[30], señala como

29 Sentencia 272/2021, de 25 de febrero de 2021 (Rec. Núm. 1246/2018). Ponente: Isaac Merino Jara que señala: "La sociedad escindida debió presentar su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2008 en dicho plazo, teniendo en cuenta que el periodo impositivo concluyó cuando la entidad se extinguió, y que el devengo tuvo lugar el último día de dicho periodo. Hipotéticamente, el incumplimiento de esa obligación de presentar la autoliquidación puede conceptuarse como una infracción por el incumplimiento de una obligación formal y, así lo admite, a efectos meramente dialécticos, la parte recurrente." (…) "Se ha considerado acreditado que, además de concurrir el elemento objetivo del tipo infractor cometido tipificado en el artículo 191 de la LGT, también concurre el elemento subjetivo en la conducta seguida por el obligado tributario, toda vez que era plenamente consciente de que si presentaba la autoliquidación y declaraba de forma correcta la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales como consecuencia de la escisión llevada a cabo iba a tener que contribuir al erario público en una determinada cuantía".

30 Sentencia 377/2021, de 17 de marzo de 2021, (Rec. Núm. 5711/2019) cuando señala: "Entre los requisitos formales que deben reunir los actos de derivación de responsabilidad tributaria, está el que se detalle la imputación de pagos efectuada cuando existan varias deudas tributarias pendientes

el procedimiento de declaración de responsabilidad es autónomo y otorga de acuerdo al 174.5 plenas facultades de impugnación respecto al presupuesto de hecho y las liquidaciones o acuerdos sancionadores a que se extiende: *Sin que tales facultades queden excepcionadas o puedan limitarse por la circunstancia de ser el declarado responsable administrador de la sociedad deudora principal cuando aquellas liquidaciones o acuerdos fueron adoptados (...). Por tanto, el hecho de que se trate de un administrador no supone que pueda existir una diferencia de trato en las garantías formales y materiales y en el contenido del acuerdo de derivación.*

A partir de estos presupuestos, se analizan los distintos supuestos que encierra cada una de estas operaciones (aumento de capital, reducción de capital, aportaciones de los socios para reponer pérdidas y fusión) para determinar si existe o no en cada una de ellas incorporación de medios patrimoniales, requisito imprescindible para que nazca la responsabilidad de los administradores de acuerdo a lo establecido legalmente.

1. La responsabilidad tributaria en los aumentos de capital

El hecho imponible del ITPAJD sujeta el aumento de capital, independientemente de cual sea el contravalor del mismo (art. 19.1.1º del TR). Dicho contravalor tampoco es tenido en cuenta a la hora de fijar la base imponible o de establecer el tipo de gravamen del tributo. No obstante, se debe matizar que el Reglamento del impuesto[31] en el artículo 54.2 añade que no estará sujeta la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por primas de emisión de acciones.

En el aumento de capital está obligada al pago del impuesto a título de contribuyente la sociedad (art. 23 del TR) y los administradores serán responsables cuando intervengan en el acto jurídico sujeto. De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores no pueden delegar expresamente a otros sujetos la facultad de gestionar los aumentos de capital según el artículo 141 de la LSA[32]. Ahora

de pago y respecto a la cuestión relativa a la modulación del cumplimiento de tales requisitos formales en el supuesto de administrador de la persona jurídica, deudora tributaria principal, cuando resulte posible presumir que cuenta con un conocimiento del presupuesto de hecho habilitante y del contenido de las liquidaciones que originan la derivación de responsabilidad no puede responderse genéricamente, sino caso por caso, pero sí rechazar que puedan modularse el cumplimiento de los requisitos formales por el mero hecho de ser administrador de la sociedad".

31 Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo 54.2.

32 La Ley de Sociedades anónimas en su artículo. 141 señala el régimen interno y delegación de facultades. Punto primero. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran otra cosa, el Consejo de Administración podrá designar a su presidente, regular su propio funcionamiento, aceptar la dimisión de los consejeros y designar de su seno una Comisión ejecutiva o uno o más consejeros delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona. En ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta general, ni las facultades que ésta conceda al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella. Artículo 152. Requisitos del aumento. 1. El aumento de capital social habrá de acordarse por la Junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los Estatutos sociales; Vid. MARTÍNEZ ECHEVERRÍA Y GARCÍA DE DUEÑAS. El aumento de capital de la sociedad cotizada, Civitas, 2006.

bien, como apunta De Pablo Varona[33], la ley no introduce expresamente ningún elemento intencional del que se deduzca su fundamento ilícito.

La operación societaria de aumento de capital supone la aportación de nuevos recursos para el desarrollo de la empresa, es decir, se produce el desplazamiento patrimonial como presupuesto básico para la responsabilidad tributaria. No obstante, en ocasiones es posible que los fondos con que haya de desembolsarse el nuevo capital estuviesen integrados en el patrimonio social con anterioridad a la operación, e incluso puede ocurrir que el aumento de capital no incorporase nuevos elementos patrimoniales a la sociedad, aunque disminuya el pasivo[34].

El artículo 151 de la LSA señala que el aumento del capital social puede realizarse por emisión de nuevas acciones o por elevación del valor nominal de las ya existentes. En ambos casos el contravalor del capital podrá consistir tanto en nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la compensación de créditos contra la sociedad, como en la transformación de reservas o beneficios que ya figuraban en dicho patrimonio. A partir de estos presupuestos, se establecen las siguientes modalidades de aumento de capital:

A. Incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros

La LSA establece que dichas aportaciones podrán ser dinerarias o no dinerarias[35]. Para todo aumento del capital cuyo contravalor consista en nuevas aportaciones dinerarias al patrimonio social, será requisito previo, salvo para las sociedades de seguros, el total desembolso de las acciones anteriormente emitidas. En este supuesto, los administradores pueden intervenir haciéndose cargo del capital incorporado o de la entrega de los bienes.

No existe dificultad para que los administradores se configuren como responsables subsidiarios por acto lícito, con una clara finalidad de garantía. Lo mismo

33 DE PABLO VARONA, C. "El Impuesto sobre operaciones societarias: análisis de su régimen jurídico, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 240.

34 Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de julio de 2000 que señala que la operación realizada por la sociedad recurrente consiste en una ampliación de capital, la cual, a efectos del ITPAJD debe tributar por la modalidad de operaciones societarias con independencia de que los socios realicen aportaciones dinerarias o no dinerarias, sujetándose la operación a una tributación del 1 por 100. En el presente expediente la aportación o no dineraria de valores mobiliarios no quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, al no poder quedar un mismo acto sujeto a dicha modalidad y a la de operaciones societarias.

35 La Ley de 23 de marzo de 1995 de Sociedades Anónimas, en el artículo 151.2 señala que en ambos casos el contravalor del aumento del capital podrá consistir tanto en nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la compensación de créditos contra la Sociedad, como en la transformación de reservas o beneficios que ya figuraban en dicho patrimonio. Por otro lado, la Sentencia del TSJ de Baleares de 3 de octubre de 1997 afirma que en las operaciones societarias de ampliación de capital mediante aportaciones no dinerarias el devengo del impuesto se produce en la fecha en que se otorgó la escritura pública y no en el momento en que el Registro Mercantil devolvió la escritura pública y la documentación presentada, tras la incorporación del informe del experto independiente relativo a las aportaciones no dinerarias.

ocurre cuando para el aumento se realicen aportaciones no dinerarias. En este caso la normativa mercantil exige también que se ponga a disposición de los accionistas un informe de los administradores. En éste se tienen que describir detalladamente las aportaciones proyectadas, las personas que hayan de efectuarlas, el número y valor nominal de las acciones que hayan de entregarse y las garantías adoptadas según la naturaleza de los bienes en que consista la aportación[36].

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

En la ampliación con cargo a reservas en las sociedades anónimas no hay en realidad capital aportado del que se puedan hacer cargo los administradores. Muñoz del Castillo[37] apunta que los aumentos de capital en virtud de transformación de plusvalías y reservas en acciones no deberían ni siquiera estar sujetos pues no exteriorizan capacidad contributiva, sino que sólo implican un cambio contable dentro de la sociedad. La última jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la Sentencia 442/2021, de 25 de marzo de 2021[38] señala que cuando en el contexto de una fusión por absorción en la que previamente pertenecían a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas, ha tenido lugar una ampliación de capital de la sociedad absorbente, no estará sujeta al ITPAJD, operaciones societarias, dicha ampliación de capital si se constata que la misma estaba íntimamente vinculada con la operación de reestructuración empresarial. Por tanto, no nace la responsabilidad tributaria de los administradores porque no existe desplazamiento patrimonial real, como requisito legal necesario.

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

Las obligaciones convertibles en acciones son un tipo especial de obligaciones en las que la amortización o reembolso de las mismas por la sociedad emisora no se hace en metálico, sino por canje de las obligaciones por acciones de la propia sociedad, convirtiéndose así el obligacionista en accionista[39]. Dichas aportaciones no pueden quedar gravadas, pero sí se confirma la responsabilidad tributaria de

36 Ley de Sociedades Anónimas. Artículo 155.

37 MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, IEF, Madrid, 1975, pág. 118 y ss.

38 Vid. ATS de 10 de septiembre de 2020 (Rec. núm. 7546/2019); STSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2019.Núm. 581/2018) y Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2021, (Rec. Núm. 6071/2019) y Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2021, (Rec. Núm. 7546/2019).

39 La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 que declaraba nulo el artículo 75.5 del Reglamento del impuesto por ser contrario a la Directiva 69/335/CEE, que prohíbe que los Estados miembros perciban ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre las aportaciones efectuadas en el ámbito de las operaciones de aumento de capital social de las sociedades capitalistas.

los administradores en los otros supuestos de entrega de acciones en pago a los acreedores porque de acuerdo con la legislación mercantil cumplen con los requisitos necesarios que establece la norma respecto a su participación[40]. En particular, la intervención en el acto jurídico sujeto de los administradores y el hacerse cargo del capital aportado.

2. La responsabilidad tributaria en las reducciones de capital

La reducción de capital obedece esencialmente a dos razones de orden económico-financiero dentro de las sociedades[41]. En primer lugar, a que el capital suscrito resulte excesivo para las necesidades de explotación de la empresa social que puede originar tensiones de orden interno que a la sociedad le puede interesar eliminar, devolviéndoles a los socios parte de las aportaciones realizadas o condonándoles el pago de futuros dividendos pasivos.

En segundo lugar, puede ocurrir que el valor del patrimonio social disminuya a consecuencia de pérdidas por debajo de la cifra del capital escriturado. Y una medida de saneamiento financiero aconseja la reducción del capital en la cuantía necesaria para equilibrar de nuevo capital y patrimonio y hacer posible el eventual reparto de beneficios, que en otro caso no estaría permitido por la situación de desbalance.

En este supuesto para que exista responsabilidad son fundamentales los movimientos patrimoniales que se originan como consecuencia de estos actos. No obstante, de los diversos supuestos de reducción de capital sólo constituyen presupuestos conexos a la responsabilidad aquellos en que se entreguen bienes a los socios, sujetos pasivos.

De acuerdo con el artículo 163 de la LSA[42] la reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas. La jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la Sentencia 1276/2020, de 8 de octubre de 2020, ha entendido que la circunstancia de que la base imponible de la operación societaria objeto de tributación haya de excluir el valor de las deudas que recaían sobre los bienes y que asume la persona jurídica, no determina en absoluto que la transmisión de esas deudas esté exenta de todo gravamen. A partir de estos presupuestos, se establecen las siguientes modalidades de reducción:

40 Ley de Sociedades Anónimas. Art. 159.2. En el caso de sociedades cotizadas, cuando la Junta General delegue en los administradores la facultad de aumentar el capital social conforme a lo establecido en apartado 1. b) del artículo 153, podrá atribuirles también la facultad de excluir el derecho de suscripción preferente en relación a las emisiones de acciones que sean objeto de delegación cuando el interés de la sociedad así lo exija.

41 URÍA, R. Derecho Mercantil, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 366.

42 Ley de Sociedades anónimas. Sección 3ª: Reducción del capital. Artículo. 163. Modalidades de reducción.

A. Reducción de capital con devolución de aportaciones o la condonación de dividendos pasivos

En el primer caso, serán responsables tributarios con presupuesto lícito los administradores que intervengan en el procedimiento mediante el cual la sociedad ha de llevar a cabo la reducción, haciéndose cargo de la devolución de las aportaciones por exceso de patrimonio. Con relación a la reducción realizada mediante la condonación de dividendos pasivos se debe establecer si se produce devolución de las aportaciones a los socios por los administradores o, por el contrario, no existe entrega de los administradores porque nada se ha aportado y no nace la responsabilidad.

La doctrina[43], la jurisprudencia[44] y las resoluciones del TEAC[45] entienden de forma unánime que es necesario que exista una disminución efectiva de capital que da lugar a un desplazamiento patrimonial de la sociedad al socio para que nazca la responsabilidad subsidiaria de carácter lícito.

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

Esta reducción no da lugar a devolución de bienes o derechos por lo que no se produce un desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios. En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo[46] confirma que sólo están sujetas

43 ACOSTA ESPAÑA, R., "Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT", en Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Madrid, Edersa, 1982, pág. 882 y ss.; DE PABLO VARONA, C. El impuesto sobre operacones societarias, cit., pág. 322 y ss.

44 Sentencia 6/2021, de 18 de enero de 2021 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón que señala como consecuencia de la adquisición de las participaciones sociales una sociedad mercantil presentó dos autoliquidaciones con cuota cero, una por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas por la adquisición de las participaciones sociales y otra por el concepto de operaciones societarias por la reducción de capital, considerando exentas ambas operaciones. Y añade que es importante reiterar que la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 no distingue entre operaciones de reducción de capital "con unidad de acto" y aquellas otras en las que la adquisición de participaciones y ulterior amortización de las mismas responden a actos distintos e indubitadamente separados. Los socios cobran por la compraventa de las participaciones, que se halla exenta ex art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, y en la reducción de capital no hay efectivo traslado o desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios.

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

46 Sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997 ratificada por otra de 13 de diciembre de 2001 en la que se declaró la nulidad del artículo 54.3 del Reglamento del ITP y AJD aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en cuanto incluía entre las operaciones sujetas "la reducción de capital que sea consecuencia de la compra o adquisición de la sociedad de sus propias acciones para

las operaciones societarias de reducción de capital que impliquen la entrega a los socios de bienes o derechos. En este caso, aunque toda disminución de capital sin salvedad alguna está en principio sujeta al impuesto por el concepto de "operaciones societarias", lo cierto es que, al determinar la base imponible, y no haber bienes o derechos entregados a los socios no hay lugar a la práctica de liquidación alguna. Por tanto, es obvio que no puede nacer la responsabilidad de los administradores.

Otro supuesto diferente es el que se contempla en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de enero de 2021[47] que señala que, si se llevara a cabo una amortización de acciones sin que se procediera a la previa transferencia de títulos a la sociedad, limitándose ésta a compensar a sus propietarios, por vía de reembolso, con cantidad igual al importe nominal, más la parte proporcional de reservas, de los títulos que quedan con ello, anulados. En este supuesto sí serían de aplicación las normas relativas a la reducción de capital con desplazamiento patrimonial a los socios, que deberían hacer frente al Impuesto de operaciones societarias por el valor de los bienes o derechos que se les entregaran. Y nacería la responsabilidad de los administradores conforme a lo establecido normativamente.

3. La responsabilidad tributaria en los supuestos de aportaciones de los socios para reponer pérdidas

El artículo 24 del TR menciona las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas como presupuesto conexo para que nazca la responsabilidad de los administradores. Los socios a la vista de la situación de crisis de la sociedad pueden decidir restablecer la situación de equilibrio en el patrimonio social asumiendo por sí mismos las pérdidas ocasionadas y realizando aportaciones complementarias, de esta manera el patrimonio neto social alcanza el nivel mínimo que representa la cifra de capital[48].

No se trata propiamente de un aumento de capital, pero sí de una operación similar en cuanto se produce la transmisión de bienes del socio a la sociedad para restablecer el equilibrio entre la cifra de capital y el patrimonio social, que de otra manera supondría la necesidad de una reducción[49]. Respecto a los supuestos de responsabilidad tributaria que puedan producirse son coincidentes con los ya

amortizarlas, tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas. Vid. Tribunal Supremo en dos sentencias de 16 de mayo y otra de 23 de junio de 2011, recursos 4739/2009, 4702/2008 y 2736/2009, que ha declarado que "ninguna transcendencia alcanza, a estos efectos, el tratamiento que correspondiera en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o en cualesquiera otros tributos distintos del impuesto sobre la renta de las personas físicas a las operaciones societarias.

47 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón Sentencia 6/2021, de 18 de enero de 2021, Rec. Núm. 685/2019.

48 Directiva 69/335/CEE, artículo 4.2 b).

49 Ley de Sociedades Anónimas de 23 de marzo de 1995. Capítulo VI. De la modificación de los estatutos y del aumento y reducción del capital. Artículo 144 al 170.

mencionados en la incorporación de nuevos medios patrimoniales aportados por accionistas y terceros dentro de la ampliación de capital[50].

4. La responsabilidad tributaria en las operaciones de fusión

En este apartado se analiza la fusión que resulta de la absorción de una o más sociedades por otra anónima ya existente[51]. Esta última adquiere los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social en la cuantía que proceda. Resulta importante señalar también en relación a las operaciones de fusión la Directiva 2008/7/CE, del Consejo que establece en su artículo 5 una serie de operaciones no sujetas a impuestos indirectos como son las aportaciones de capital o las operaciones de reestructuración. Como ya se ha señalado no estarán sujetas al ITPAJD las "operaciones de reestructuración". En particular, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo 419/2021, de 23 de marzo de 2021[52] señala: "*Cuando, en el contexto de una fusión por absorción en la que previamente pertenecían a la sociedad absorbente la totalidad de las participaciones de las absorbidas, ha tenido lugar una ampliación de capital de la sociedad absorbente, no estará sujeta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad operaciones societarias, dicha ampliación de capital si se constata debidamente que la misma estaba íntima y estrechamente vinculada con la operación de reestructuración empresarial (la fusión* por absorción) realizada." En cambio, respecto al Impuesto sobre Sociedades el artículo 21 establece que tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión definidas en el artículo 83 apartado 1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En particular, señala dicha norma que tiene la consideración de fusión la operación por la cual una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad, y de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal.

En segundo lugar, también se contempla la situación de que dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de los patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad. La compensación en dinero no puede exceder del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

50 Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2000 y de 2 de enero de 2002 que en la misma línea señalan que las aportaciones de los socios para reponer pérdidas antes de la entrada en vigor de la Ley 29/1991 se consideraban un supuesto comprendido en el de aumento de capital para después ser un hecho autónomo.

51 Ley de Sociedades Anónimas. Artículo 233. Clases y efectos de la fusión. 2. Si la fusión hubiese de resultar de la absorción de una o más sociedades por otra anónima ya existente, ésta adquirirá en igual forma los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital en la cuantía que proceda.

52 Sentencia del Tribunal Supremo 419/2021, de 23 de marzo de 2021, Rec. Núm. 6071/2019.

Y en último lugar, una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social.

Respecto a estas cuestiones, resulta muy clarificadora la Sentencia del Tribunal Supremo 463/2021, de 31 de marzo de 2021[53], donde en un caso de operación de fusión por absorción donde existe una sola administradora y la operación de fusión tiene como único motivo la elusión fiscal que supone el traslado de las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida a la absorbente. Se considera que la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluyente de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones o escisiones hace innecesaria la tramitación del expediente de conflicto en la aplicación de la norma ya que se trata de una cláusula anti abuso particular que opera como *lex specialis*, directamente derivada del Derecho de la Unión Europea.

En conclusión, en el caso de las últimas operaciones citadas de fusión por absorción que puedan equipararse de acuerdo con la normativa comunitaria a las de reestructuración empresarial no estarán sujetas si se constata que estaban íntima y estrechamente vinculadas. Por último, si la operación de fusión tiene como motivo principal la elusión fiscal sí que la apreciación de la ausencia de un motivo económico válido en el negocio jurídico celebrado, excluiría de la aplicación del régimen especial relativo a las fusiones o escisiones y por tanto la operación estaría sujeta y podría nacer la responsabilidad subsidiaria de los administradores en el caso de que los hubiera.

IV. BIBLIOGRAFÍA

AGOSTA ESPAÑA, R.., "Comentario a los artículos 30 a 40 de la LGT", en Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, tomo I, Ley General Tributaria, artículos 1 a 89, Madrid, Edersa, 1982, pág. 882 y ss.

ÁLVAREZ ARROYO, F. "Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica", Jurisprudencia Tributaria, núm. 5, Aranzadi, 2003

ARIAS ABELLÁN, Mª.D. "El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria", Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, núm. 123, 2004.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. "El alcance de la responsabilidad en la sucesión de empresa intervivos en la reciente jurisprudencia y doctrina administrativa. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación, núm. 213, 2000.

— "Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 255, 2004.

53 Sentencia del Tribunal Supremo 463/2021, de 31 de marzo de 2021, Rec. Núm. 5886/2019. Fundamento de Derecho Segundo. Cuando señala: "Al practicar la regularización, la Inspección consideró que LUDASA era una sociedad inactiva desde 1996, aunque ocho meses antes del proyecto de fusión se pretendió darle una apariencia de actividad económica, con alta en el IAE. LUDASA carecía de trabajadores. Tenía solo una administradora, también socia de SLHINPERG, que se dio de alta en el régimen de autónomos tres meses antes del proyecto de fusión, sin contrato ni sueldo fijo. Nueve meses antes del proyecto de fusión, LUDASA empezó a facturar por servicios a sociedades vinculadas y seis meses antes, se traspasaron a LUDASA los servicios que prestaba a terceros otra sociedad del grupo (ELBET).

BROSETA PONT, M. Y MARTÍNEZ SANZ, F. Manual de Derecho Mercantil, vol. I, Tecnos, 2020.

CALVO ORTEGA, R., TEJERIZO LÓPEZ, J.M Y VVAA. La nueva Ley General Tributaria, Civitas, Madrid, 2004.

CALVO VÉRGEZ, J. "La responsabilidad tributaria solidaria de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas". *Crónica Tributaria,* núm. 143, 2012.

— "El principio de culpabilidad en la infracción tributaria a la luz de la reciente jurisprudencia", Crónica Tributaria, núm. 7, 2001

CHECA GONZÁLEZ, C. Los responsables tributarios. Thomson Aranzadi, Navarra, 2003.

— «Notas sobre la nueva regulación de los responsables en el Anteproyecto de la LGT». Jurisprudencia Tributaria, núm. 5/2003.

CHICO DE LA CÁMARA, P. "La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica", en Sujetos pasivos y responsables tributarios, IEF, Madrid, 1997.

CORTÉS MARTÍNEZ, J.A., "Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica". Carta Tributaria, núm. 219, 1999.

DE PABLO VARONA, J.C. El Impuesto sobre operaciones societarias, Aranzadi, 1995.

GALIANO ESTEVA, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. La responsabilidad tributaria, CISS, 1997,

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. "Responsables y sucesores en las sanciones tributarias", en Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo II, Aranzadi, Navarra, 2010.

LOZANO SERRANO, C. Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión, Aranzadi, 1998.

MARTÍN OVIDEO, J.M. Fiscalidad de las empresas, 2005, Civitas.

MARTÍNEZ-ECHEVERRIA y GARCÍA DE DUEÑAS, A.. El aumento de capital de la sociedad cotizada, Civitas, 2006.

MARTÍNEZ LAGO, M.A. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2008.

MERINO JARA, I. "Acerca de la responsabilidad tributaria", Anuario de la Facultad de Derecho, núm. 24, 2006,

— "La responsabilidad tributaria en la Ley 58/2003 de17 de diciembre", Revista de Información Fiscal, núm. 74, 2006.

— "Medidas proyectadas de prevención y lucha contra el fraude", Nueva Fiscalidad, núm. 3, julio-septiembre 2020.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, IEF, Madrid, 1975.

PALAO TABOADA, C. "La modificación de la directiva de fusiones", Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 268, 2005.

RUIBAL PEREIRA, L. "La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria" en Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega, Tomo I, Lex Nova, 2005.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. "Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios", Impuestos, tomo II, 1985.

SELMA PENALVA, V. La responsabilidad tributaria en las transmisiones inter vivos de empresas, Dykinson, 2016.

URÍA, R. Derecho Mercantil, Marcial Pons, Madrid, 1995.