



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

**CUESTIONES
TRIBUTARIAS DE
LA SOCIEDAD EN
8 LIQUIDACIÓN**

MARTA VILLAR

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU San Pablo*

JAVIER MARÍA TELLO

Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO: I. PLANTEAMIENTO.-II. FISCALIDAD POR DISTINTOS CONCEPTOS 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 1.1. Implicaciones fiscales de la disolución con liquidación para los socios personas físicas 1.2. Naturaleza del gravamen, evolución y situación actual. 1.3. Cálculo y tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales 2. Impuesto sobre Sociedades 2.1. Tributación en la sociedad que se liquida: plusvalía de disolución. 2.2. Efectos de la liquidación sobre los beneficios fiscales a la reinversión 2.3. Tributación para los socios de la sociedad liquidada (personas jurídicas) 2.4. Deducción por doble imposición interna 2.5. Deducción por reinversión en beneficios extraordinarios 3. Impuesto sobre la Renta de los no residentes 3.1. Tributación de los socios con residencia fiscal en países con Convenio de Doble Imposición 3.2. Tributación de los socios con residencia fiscal en países sin Convenio de Doble Imposición 4. Impuesto sobre el Valor Añadido. 4.1. La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido durante el proceso de liquidación 4.2. La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de unidades económicas autónomas. 4.3. La adjudicación a los socios de parte del patrimonio empresarial 5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. 6. Impuesto de Operaciones Societarias 7. Impuestos locales 7.1. Impuesto sobre actividades Económicas 7.2. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana 8. Obligaciones formales en el ámbito tributario. III. RESPONSABILIDAD Y GARANTÍAS 1. Responsabilidad por sucesión empresarial 2. Responsabilidad por adquisición de bienes afectos al pago de la deuda tributaria. 3. Responsabilidad de los administradores y liquidadores 4. La sucesión en las personas jurídicas extinguidas IV. SUPUESTOS ESPECIALES. 1. Sociedades patrimoniales 2. Cesión global de activo y pasivo empresarial 3. Fusiones, escisiones y otros procesos de reorganización empresarial V. OTROS SUPUESTOS ESPECIALES 1. Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros 2. Supuestos de transformación que no dan lugar a la disolución o liquidación societaria 3. Las Juntas de Compensación y Sociedades Anónimas de Transformación

I. PLANTEAMIENTO

Las cuestiones tributarias de las sociedades en liquidación se abordan en este capítulo desde la óptica de los impuestos en los que el proceso de liquidación de sociedades tiene relevancia jurídica, óptica que se completa con una obligada referencia a las garantías y responsabilidades que específicamente contempla la normativa tributaria en situaciones de liquidación, así como con la consideración de determinados supuestos que presentan una problemática especial. Este planeamiento metodológico obedece a que la liquidación de las sociedades no constituye por sí misma hecho imponible alguno susceptible de imposición. Por el contrario, son las distintas operaciones que integran el proceso de liquidación societaria las que potencialmente constituirán los hechos imponibles reales de cada uno de los impuestos en particular. A estos efectos, entendemos que la liquidación de la sociedad no es sino el conjunto de operaciones que, tras la disolución de la misma, tienden a la realización de los bienes y derechos integrantes del activo social, al pago de las deudas y al cumplimiento de obligaciones y responsabilidades sociales de manera que, posteriormente, pueda procederse al reparto del patrimonio neto subsistente

entre los socios de la entidad disuelta. Conviene recordar que en un sentido amplio, el concepto de liquidación permite incluir en su seno tanto las operaciones de liquidación en sentido estricto (extinción de relaciones jurídicas con los terceros) como las operaciones de división del haber social (extinción de las relaciones jurídicas con los socios), siendo la hipótesis normal que los bienes sociales sean enajenados para la satisfacción de acreedores y socios (BELTRÁN, *Disolución*, 963).

Pues bien, la liquidación pondrá de manifiesto tanto en la sociedad como en los socios rentas sometidas a gravamen por las correspondientes ganancias patrimoniales, por la venta de activos se devengarán impuestos indirectos y se seguirán devengando igualmente los impuestos y tasas que hubieran correspondido con anterioridad a la sociedad, pues una de las consideraciones que deben tenerse presentes a la hora de analizar la liquidación de sociedades es, precisamente, que la sociedad en liquidación continúa viva y con personalidad jurídica.

Así pues, la sociedad en proceso de liquidación, continúa aún siendo sujeto pasivo de todos aquellos impuestos que por su condición de sociedad le afecten. De tal manera, en el Impuesto sobre Sociedades (IS), la sociedad deberá recoger en su base imponible los gastos e ingresos que el proceso de liquidación determine y que serán bien del tráfico ordinario objeto de la sociedad, o bien de carácter extraordinario en el sentido de proceder de la realización —propia de la liquidación— de los elementos patrimoniales constitutivos del inmovilizado empresarial con posterioridad al cierre del balance de disolución. Igualmente, en el ámbito de los impuestos indirectos empresariales, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la sociedad continúa siendo sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, está obligada a repercutir la cuota del mismo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios *sujetas y no exentas* que realice en el ejercicio de su actividad mientras dure el proceso de liquidación, de la misma forma que tendrá derecho a la deducción y recuperación de las cuotas de IVA soportado durante dicho proceso en el mismo régimen en el que lo venía haciendo con carácter previo a la disolución.

Pero además de la conveniencia de analizar las operaciones típicas de la liquidación para asociar a cada una de ellas los posibles hechos impositivos susceptibles de imposición, las cuestiones tributarias a considerar en los procesos de liquidación de sociedades mercantiles se extienden más allá. La normativa tributaria española en el ámbito general (Ley General Tributaria, LGT) y en el de los impuestos en particular ha articulado un completo sistema de garantías que protegen al crédito tributario precisamente en los procesos disolución y liquidación de sociedades y en otros similares conocidos como supuestos de «sucesión de empresa» (art. 40 LGT).

Por ello, el presente capítulo incluye también el análisis de la responsabilidad de los liquidadores de sociedades (art. 43.1 e) LGT), de la afectación de los bienes transmitidos al pago de los impuestos que gravan su transmisión (art. 79.1 y 2 LGT), así como el examen de otras garantías menos específicas de la liquidación social, como es el supuesto de la responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad o el ejercicio de explotaciones económicas (art. 42. 1. e) LGT)

II. FISCALIDAD POR DISTINTOS CONCEPTOS

Antes de abordar el específico tratamiento que cada impuesto otorga a cuanto sea calificable de hecho imponible y concorra en un proceso de liquidación societaria, conviene hacer una referencia general que sirva de marco del tema.

La realización del activo social conllevará normalmente la reclamación y el cobro de todo tipo de créditos a favor de la sociedad, tengan carácter estrictamente comercial (clientes) o no (dividendos pasivos pendientes de desembolso) y supondrá, generalmente también, actuaciones de enajenación y realización de bienes y derechos de la sociedad que permitan la obtención de la liquidez necesaria para llevar a cabo el pago de las deudas a terceros y, en su caso, la generación de un remanente a favor de los socios. Sin embargo, en ocasiones el activo no es realizado sino entregado a los socios como materialización de su cuota de liquidación, generándose los efectos fiscales propios de las correspondientes transmisiones patrimoniales tanto en los respectivos impuestos personales de la sociedad en liquidación y del socio (IS, IRPF) como en los impuestos indirectos que recaen sobre las propias transmisiones (IVA, ITP).

En cuanto al pasivo, su realización no sólo alcanza al pago de toda clase de deudas y obligaciones vencidas, sino que quienes se responsabilicen de la liquidación han de velar por asegurar el futuro cumplimiento o pago de deudas y responsabilidades que venzan, se liquiden o resulten exigibles con posterioridad a la extinción de la sociedad en el registro mercantil. Será precisamente en relación con alguna de estas operaciones típicas de liquidación del pasivo social como surja el presupuesto de hecho de alguna de las responsabilidades propias de los administradores y liquidadores de sociedades mercantiles respecto de las deudas tributarias de la sociedad, como es la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.c) de la Ley General Tributaria, que se analizará en detalle más adelante.

Surgirá en el proceso de liquidación, asimismo, la imposición por operaciones societarias. En este caso, si bien en sentido estricto la imposición está ligada a la disolución, la normativa sobre la base imponible la refiere al valor real de los bienes y derechos que se entregan al socio, y hace que sea la actuación liquidatoria de entrega al socio de bienes y derechos en pago de su cuota de autoliquidación, la que determine el nacimiento de la obligación tributaria material —devengo— correspondiente por este impuesto.

Se devengará también, como hemos mencionado antes, el IVA en las distintas entregas de bienes o prestaciones de servicios que desarrolle la sociedad en el proceso de liquidación, teniendo especial relevancia como se verá, el conjunto de situaciones excepcionales en las que el impuesto no será exigible, bien por tratarse de un supuesto de no sujeción como ocurre con la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, bien de un supuesto exento, como ocurre en los supuestos de reestructuración empresarial y cesión global de activos y pasivos.

Especial relevancia adquieren en el proceso liquidatorio los impuestos personales que gravan a la propia sociedad, pero especialmente los que gravan a sus socios, lo que nos obliga a analizar de manera diferenciada la fiscalidad según se trate de un socio residente en España (IRPF), no residente (IRNR y Convenios de Doble Imposición), o de un socio sujeto pasivo del impuesto de sociedades.

Las transmisiones inmobiliarias llevadas a cabo en el seno del proceso liquidatorio devengarán también otros tributos, de ámbito local, como el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana (IIVTNU), respecto al cual se prevén también especialidades para los casos de cesión global de activos y pasivos.

En resumen, son las operaciones concretas de realización del haber social y de pago a acreedores las que determinan la exigencia de los distintos impuestos que integran el sistema tributario español, razón por la cual se analiza a continuación la fiscalidad de la liquidación de sociedades siguiendo cada una de estas transacciones de manera separada, no resultando conveniente considerar la liquidación societaria como un todo o como supuesto objeto autónomo de atención y de imposición.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La disolución con liquidación de una sociedad tiene diferentes implicaciones para los socios o partícipes de la misma, implicaciones que dependerán, en gran medida, de que estos últimos sean personas físicas o jurídicas.

1.1. Implicaciones fiscales de la disolución con liquidación para los socios personas físicas

Para los socios que sean personas físicas el efecto típico de la liquidación societaria es la alteración en el patrimonio del socio que supone la generación de una renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuestiones como el momento en el que se entiende producida la alteración patrimonial o la naturaleza jurídica de la misma han constituido objeto de atención por la normativa fiscal, la doctrina y la jurisprudencia, siendo hoy pacífica la consideración de que la renta se devenga en el momento de adjudicación de los bienes, derechos y obligaciones a los socios y no con ocasión de la adopción del acuerdo de disolución. Así, tuvo ocasión de aclararlo el Tribunal Económico-Administrativo Central cuando ya en 1991 explicitaba que es la transferencia de los bienes resultantes del balance de liquidación al patrimonio de los socios el hecho clave a efectos de devengo de la renta, no ejerciendo el acuerdo de disolución societaria ningún efecto traslativo de la propiedad (RTEAC, 3.12.1991)

Tampoco en cuanto a lo que a la naturaleza de esta renta se refiere ha existido tradicionalmente unanimidad, antes bien cabe destacar que tanto la doctrina como la jurisprudencia han vacilado a propósito del carácter de la renta percibida por los socios hasta llegar a la solución de la calificación legal actualmente recogida en el artículo 37.1.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde se concreta que en el ámbito del socio tendrá lugar una alteración en su patrimonio que podrá tener el carácter de ganancia o de pérdida patrimonial.

1.2. Naturaleza del gravamen, evolución y situación actual

Así, en un primer momento, el Impuesto sobre las Rentas de Capital, vigente antes de la Ley 44/1978, otorgaba la condición de dividendo a todo lo percibido por el socio o por el accionista y cuyo origen fuese su participación en la sociedad, salvo que dicha percepción procediese de la devolución de las aportaciones que hubiesen sido realizadas al capital social por el socio, con carácter previo. De esta forma, conforme a esta antigua regulación, en los supuestos de disolución de sociedades con entrega de la cuota de liquidación a los socios, el exceso sobre la aportación inicial realizada por el socio recibía la calificación de dividendo, con las consiguientes consecuencias tributarias.

Con posterioridad, la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vino a resolver los defectos

técnicos del sistema anterior y consideró que el resultado de la disolución con liquidación se subsumía en la calificación de incrementos o disminuciones patrimoniales.

Este criterio de calificar la renta generada en el socio como alteración patrimonial ha venido siendo sostenido con posterioridad por los tribunales y específicamente confirmado en diversas sentencias del Tribunal Supremo, entre las que cabe citar las de 25 de marzo de 1995 o la de 7 de octubre de 1998. El Tribunal Supremo en ésta última, tras revisar la evolución normativa de los preceptos reguladores antes mencionados, sienta doctrina en torno a esta materia y establece taxativamente que *«la disolución, con liquidación, de sociedades, que culmina en la entrega a los socios del haber neto (cuota de liquidación) origina fiscalmente incrementos o disminuciones de patrimonio, nunca rendimientos del capital mobiliario (dividendos)»*.

Cabe concluir, por tanto, que si bien en un primer momento la renta generada recibía la calificación de dividendo, a partir de la aprobación de la Ley 44/1978 la renta percibida por el socio con ocasión de la liquidación de la sociedad es considerada como una alteración patrimonial susceptible de provocar una ganancia o una pérdida cuya cuantificación se realiza por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o, en su caso, el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición de las acciones o participaciones en el capital que corresponda a aquella cuota y que se poseían con anterioridad a la operación de disolución, regla de cuantificación que se ha mantenido vigente hasta el momento actual (art.37.1 e) y 37.3 LIRPF).

1.3. Cálculo y tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales

Desde entonces y en la actualidad con base en el artículo 37.1.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los supuestos de disolución con liquidación de una sociedad, se produce una transmisión onerosa hacia los socios de aquellos elementos que consten en el balance de liquidación en proporción a su participación societaria, la cual generará una ganancia o una pérdida patrimonial en el ámbito del socio por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes y derechos recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

Para el cómputo de la ganancia o pérdida patrimonial, se aplica el sistema FIFO, de manera que existiendo acciones homogéneas adquiridas en diferentes fechas, y por lo tanto, con diferentes costes de adquisición, se entiende

que se han transmitido las que fueron adquiridas en primer lugar. Respecto de las fechas a considerar, la fecha de adquisición será la de suscripción de las acciones y la fecha de transmisión la de la liquidación de la sociedad, sea cual sea la causa de la liquidación (RGGT de 16.2.2004).

En los supuestos de transmisión a título oneroso de acciones negociadas en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva IVA 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril, la ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el valor de transmisión (valor de cotización en la fecha de transmisión o precio pactado si es superior) y el de adquisición (deducidos, en su caso, el importe de los derechos de suscripción, así como el importe de las rentas obtenidas en otras operaciones societarias —prima de emisión, reducción de nominal, etc.—) En todo caso, tanto el valor de adquisición como el de transmisión se incrementará o disminuirá, respectivamente, en el importe de los gastos accesorios a dicha adquisición o transmisión.

Adicionalmente, en el caso de acciones total o parcialmente liberadas, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará conforme a los siguientes criterios establecidos legalmente. Así, la entrega de acciones total o parcialmente liberadas no produce ganancia o pérdida patrimonial alguna. Las acciones totalmente liberadas tendrán como valor de adquisición a efectos de futuras transmisiones, el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, para lo que se considerarán tanto las liberadas como el de las acciones originales de las que procedan. De otro lado, la fecha de adquisición será la de las acciones de las que procedan. En el caso de las acciones parcialmente liberadas, tendrán éstas como valor de adquisición el importe realmente satisfecho y como fecha de adquisición la de la entrega de los títulos.

En los supuestos de transmisión a título oneroso de acciones no negociadas en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril, la ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el valor de transmisión (disminuido en el importe de los gastos inherentes a la venta) y el de adquisición (aumentado en el importe de los gastos inherentes a la compra). En este último caso, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes: el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto, o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.

Una vez calculada la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el socio al recibir su cuota de liquidación, se integra en la base imponible del ahorro compensándose con las demás rentas integradas en la misma. Si el resultado de dicha compensación arroja saldo negativo, éste se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro que se ponga de manifiesto durante los cuatro años siguientes. Si el resultado fuera positivo, éste se integrará en la base imponible del ahorro, tributando al tipo fijo del 18%.

Las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones y por tanto las derivadas de una liquidación de sociedad, no se computarán fiscalmente cuando se hayan adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dicha transmisión (1 año en el caso de acciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004). Dichas pérdidas se tendrán en cuenta a efectos fiscales en el futuro, cuando se transmitan las acciones recompradas.

Siendo el régimen tributario anteriormente expuesto el régimen general, debe advertirse que en caso de que las acciones que se amortizan hubieran sido adquiridas por el socio antes de 31 de diciembre de 1994, se aplican coeficientes reductores. Por extraño que pueda parecer, el régimen fiscal vigente en 1994 (aprobado por la Ley 18/1991, del IRPF) sigue siendo en parte aplicable bajo lo que se conoce como el «régimen transitorio en la aplicación de los coeficientes de reducción de las ganancias y pérdidas patrimoniales», de manera que en las transmisiones efectuadas a partir del 20 de enero de 2006, respecto de acciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994, se mantiene el régimen transitorio de aplicación de los coeficientes reductores sobre la parte de la ganancia patrimonial generada hasta el 20 de enero de 2006.

De este modo, en la transmisión de acciones adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, la ganancia patrimonial generada hasta el 19 de enero de 2006, inclusive, se reducirá en un 25% (14,28% acciones no admitidas a negociación en alguno de los mercados oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE) por cada año de antigüedad que exceda de dos, redondeado por exceso, computando dicha antigüedad desde la fecha de compra hasta 31 de diciembre de 1996. De este modo, la ganancia patrimonial generada hasta el 19 de enero de 2006, inclusive, estará no sujeta a tributación cuando a 31 de diciembre de 1996 hubieran transcurrido más de cinco años de antigüedad (más de ocho años en el caso de acciones no admitidas a negociación). En cuanto a la parte de la ganancia patrimonial generada desde el 20 de enero de 2006 en adelante, no le será de aplicación reducción alguna, por lo que tributará en su totalidad integrándose, por lo tanto, en la base imponible

del ahorro. A estos efectos, para el cálculo de la ganancia patrimonial generada hasta el 19 de enero de 2006, inclusive, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

En el caso de las acciones cotizadas, si el valor de transmisión es igual o superior al valor a efectos Impuesto sobre Patrimonio de 2005, la ganancia generada hasta el 19 de enero de 2006 será igual al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de 2005 menos el valor de adquisición. De otro lado, si el valor de transmisión fuera inferior al valor a efectos del Impuesto sobre Patrimonio de 2005 de las acciones, la ganancia generada hasta el 19 de enero de 2006 será el total de la ganancia patrimonial generada en la transmisión, es decir, el valor de transmisión menos el valor de adquisición.

Tratándose de acciones no cotizadas, se aplicará el régimen general, es decir, sobre la ganancia patrimonial total, se aplicará el porcentaje resultante de dividir el número de días transcurridos desde la fecha de compra hasta el 19 de enero de 2006, inclusive, entre el número de días total de la inversión.

Ejemplo:

1.- Accionista/participante de sociedad no cotizada

La entidad X, sociedad no cotizada, va a proceder a su disolución y liquidación, siendo accionista de la misma el Sr. Y que participa en un 50% de su capital social, antes de la apertura del proceso de liquidación.

En relación con la operación de liquidación societaria que se efectuará con fecha 20 de enero de 2008, se plantean las implicaciones fiscales que dicha operación tendrá para el socio, considerando que su participación en la sociedad fue adquirida el 20 de enero de 1990 por un importe de 10.000 euros.

Como hemos comentado con anterioridad, la alteración patrimonial que se produce en la esfera tributaria del socio se calcula como sigue:

Cuota de liquidación social o valor de mercado de los bienes percibidos – Valor de adquisición de las participaciones sociales.

Del balance de liquidación y considerando el porcentaje de participación previo del accionista le corresponde una cuota de liquidación social valorada en 60.000 euros. De esta forma, en primer lugar, la alteración patrimonial obtenida por el socio ascendería a 50.000 euros. No obstante, debido a que la participación social fue adquirida antes del 31 de diciembre de 1994, sería de aplicación el régimen de coeficientes reductores, pero únicamente sobre la parte de la ganancia patrimonial generada, proporcionalmente hasta el 20 de enero del año 2006.

El tiempo de tenencia de la participación se dividiría en dos partes diferenciadas:

- De 20/01/1990 a 20/01/2006 han transcurrido 16 años.

- De 20/01/2006 a 20/02/2008 han transcurrido 2 años

Se calcularía la plusvalía con derecho a la reducción, que se determinaría de forma proporcional: Plusvalía con derecho a la reducción = 50.000 x 16/18 años = 44.444.44 euros.

Se aplicaría a continuación el régimen de coeficientes reductores

Determinación de los coeficientes reductores

De 20/01/1990 a 31/12/1996 > 6 años ≈ 7 años que excede de 2 = 5 años

El coeficiente reductor para las acciones no cotizadas es del 14,28% anual:

Luego 5 años x 14,28% = 71,40%

Por último, se calcularía el importe de la plusvalía tributable:

Total plusvalía tributable = $44.444,44 \times (1-0,7140) + 5.555,56 = 18.266,67$ euros.

Esta plusvalía se incluiría en la base imponible del ahorro, tributando, por tanto al 18%:

$18.266,67 \times 18\% = 3.288$ euros.

Ejemplo:

2.- Accionista/participante de sociedad cotizada

Seguindo con el mismo ejemplo utilizado en el caso anterior, la entidad X, sociedad cotizada, procederá a su disolución y liquidación, siendo accionista de la misma el Sr. Y que participa en un 50% de su capital social, antes de la apertura del proceso liquidativo. Dicha operación de liquidación societaria se efectuará con fecha 20 de enero de 2008 y se plantean las implicaciones fiscales que dicha operación tendrá para el socio, considerando que las acciones de la sociedad fueron adquiridas por el Sr. Y el 20 de enero de 1990 por un importe de 10.000 euros y que su valor a efectos del impuesto sobre patrimonio del año 2005 ascendió a 45.000 euros.

Como hemos comentado con anterioridad, la alteración patrimonial que se produce en la esfera tributaria del socio se calcula como sigue:

Cuota de liquidación social o valor de mercado de los bienes percibidos – Valor de adquisición de las participaciones sociales.

Del balance de liquidación y considerando el porcentaje de participación previo del accionista le corresponde una cuota de liquidación social valorada en 60.000 euros.

De esta forma, en primer lugar, la alteración patrimonial obtenida por el socio ascendería a 50.000 euros. No obstante, debido a que la participación social fue adquirida antes del 31 de diciembre de 1994, sería de aplicación el régimen de coeficientes reductores, pero únicamente sobre la parte de la ganancia patrimonial generada, proporcionalmente hasta el 20 de enero del año 2006.

Adicionalmente, pues que se trata de una sociedad cotizada, deberíamos tener en cuenta la siguiente regla de valoración. Debe compararse el Valor de Transmisión con el Valor del Patrimonio, de acuerdo con la siguiente norma:

- Si Valor de Transmisión > Valor IP 2005:

Ganancia patrimonial con derecho a reducción: Valor IP 2005 – Valor Adquisición

- Si Valor de Transmisión < Valor IP 2005:

La totalidad de la ganancia obtenida tendría derecho a la aplicación de coeficientes reductores.

En nuestro caso.

- Valor de Transmisión (60.000 euros) > Valor IP 2005 (45.000 euros)

Plusvalía con derecho a la reducción = Valor IP 2005 – V. Adquisición = $45.000 - 10.000 = 35.000$ euros.

Determinación de los coeficientes reductores

De 20/01/1990 a 31/12/1996 > 6 años \approx 7 años que excede de 2 = 5 años

El coeficiente reductor para las acciones cotizadas es del 25% anual:

Al superar los 4 años, la totalidad de la plusvalía con derecho a la reducción estaría exenta de tributación.

Por último, se calcularía el importe de la plusvalía tributable: $(60.000 - 45.000) = 15.000$ euros al 18%

2. Impuesto sobre Sociedades

La disolución con liquidación de una sociedad genera diversas consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades, tanto en el ámbito de la so-

ciudad que se liquida como en el del socio cuando este último posee una forma jurídica societaria. Veamos a continuación separadamente estos efectos.

2.1. Tributación en la sociedad que se liquida: Plusvalía de disolución

El artículo 15.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece que *«en los supuestos previstos en los párrafos a), b), c) y d) la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable»*, encontrándose entre los supuestos mencionados —en el apartado c)— la disolución de sociedades. De esta forma, en los casos de disolución societaria con liquidación, en la entidad que se liquida se producirá una ganancia o pérdida que deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que tenga lugar su extinción y que se calcula por diferencia entre el valor de mercado de los activos que son transmitidos a sus socios y su valor neto contable, corregido éste por los ajustes fiscales a que haya lugar (aceleración de amortizaciones, reversión de provisiones que fueron no deducibles en su dotación, etc.) Esta regla de valoración ha sido confirmada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en Resolución a consulta de 12 de junio de 2002, que afirma que *«la entidad que se disuelve integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se extinga la diferencia entre el valor normal de mercado de los activos transmitidos a sus socios y el valor contable de los mismos. Todo ello, sin perjuicio, en su caso, de aplicar el mecanismo de corrección monetaria de la renta generada en dicha transmisión previsto en el apartado 11 del artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sociedades»*.

No obstante lo anterior, pese a que el tratamiento fiscal que se deriva para la sociedad en liquidación parece en la actualidad bastante claro, el hecho de si resulta procedente o no gravar la plusvalía de disolución en la sociedad que se disuelve no siempre ha sido un tema pacífico. El actual artículo 15.3 de la Ley de Impuesto de Sociedades regula, como ya hemos señalado, la plusvalía que se manifiesta en la entidad que se disuelve y determina, asimismo, reglas especiales de valoración dejando claramente definida la calificación y el tratamiento fiscal de la renta generada en estos casos. Sin embargo, hasta llegar al tratamiento fiscal vigente, los criterios que han venido aplicándose sucesivamente no siempre han sido coincidentes. Así, la Ley 61/1978 únicamente mencionaba la tributación en el ámbito del socio de las operaciones de disolución y liquidación societaria sin que llegase a contemplar la fiscalidad para la sociedad que se extinguía. Por tanto, durante su vigencia se interpretó que

no existía una tributación en la sociedad afectada, criterio éste que también se defendió por el Dictamen del Consejo de Estado de 30 de septiembre de 1982 y que se pone de manifiesto en el desarrollo reglamentario definitivo de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, al ser suprimidas las menciones correspondientes a la tributación de la sociedad que se liquida.

Es con posterioridad cuando comienza a plantearse la necesidad de reconsiderar el análisis de la tributación en el ámbito de la sociedad en liquidación, otorgando la Disposición Adicional 5ª de la Ley 18/1991 una nueva redacción a la LIS en virtud de la cual se disponía que *«cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda (...) de la separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará incremento o disminución patrimonial del patrimonio del socio, sin perjuicio de los correspondientes a la sociedad»*, redacción que tuvo, asimismo, su reflejo en la Ley 29/1991 y que ha venido siendo acogida por las posteriores redacciones de la legislación del impuesto de sociedades hasta llegar a la regulación actual del artículo 15.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

También en sede jurisprudencial ha existido una evolución de criterios digna de consideración. Nuestros tribunales se han planteado, en primer lugar, si en los supuestos de disolución con liquidación y adjudicación de los bienes a los socios, personas jurídicas, existía o no verdadera alteración patrimonial, concluyendo el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 17 de febrero de 2006, con base en la legislación anterior a la hoy vigente pero con el mismo tratamiento normativo que *«no cabe duda, sin embargo, que la entrega «in natura» de la participación social produce una alteración patrimonial en la sociedad al producir efectos translativos de la propiedad; se transfiere al socio un poder de disposición sobre los bienes que antes no tenía, realizándose a favor de los socios un auténtico acto de enajenación sobre los bienes que integran el patrimonio de la sociedad disuelta, por lo que tal acto de disposición por parte de la sociedad que se liquida está incluido dentro del concepto general de transmisiones a título oneroso»*, contribuyendo con su criterio a establecer la existencia de una verdadera alteración patrimonial.

Adicionalmente, se ha venido cuestionando si este incremento patrimonial generado en sede de la sociedad que se disuelve está o no sujeto a tributación por el Impuesto sobre Sociedades, aspecto sobre el que el Tribunal Supremo en la Sentencia mencionada se ha pronunciado en sentido afirmativo entendiéndose que *«la disolución y liquidación de la sociedad con la adjudicación de los bienes que integran el haber social a su socio, determina la existencia en la sociedad disuelta de un incremento de patrimonio tributable en el Impuesto sobre Sociedades»*.

De esta forma, tanto la solución normativa como el criterio jurisdiccional coinciden en que en los supuestos de disolución con liquidación se genera en el ámbito de la sociedad que se disuelve una renta que quedaría sometida a tributación pese a no representar la obtención de un beneficio efectivo para la misma sociedad que se liquida.

2.2. Efectos de la liquidación sobre los beneficios fiscales a la reinversión

Una cuestión de especial interés en la tributación de la sociedad que se liquida es la relativa a los beneficios fiscales por reinversión de beneficios extraordinarios. En primer lugar, porque la extinción de la sociedad puede conllevar el incumplimiento del requisito típico de mantenimiento durante un determinado plazo de los activos objeto de reinversión en el balance, de manera que si tales plazos no hubieran concluido se perdería el derecho al beneficio fiscal ya aplicado y, en consecuencia, habría que regularizar la situación procediendo, además, a abonar los intereses de demora devengados. La regularización procedería tanto en el caso de que la sociedad se hubiera acogido al diferimiento por reinversión (antiguo artículo 21 de la Ley 43/1995 del IS) como si se acogió a la deducción por reinversión (actual artículo 42 de la LIS). En consecuencia, siempre que la disolución y liquidación conlleve el incumplimiento del requisito de mantenimiento de los activos objetivo de reinversión, tendrá que regularizar el impuesto de los años en los que dicho beneficio fiscal haya sido aplicado.

También debe tenerse en cuenta que las rentas que venían gozando del llamado diferimiento por reinversión (según el cual la plusvalía no tributó en el año en que se generó sino que venía tributando fraccionadamente en los años posteriores), deberán integrarse en las base imponible del impuesto en el año de su disolución con liquidación y tributar al tipo general que le corresponda a la sociedad de que se trate.

Merece destacarse asimismo la práctica inaplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios regulada en el artículo 42 de la LIS a la sociedad que se liquida. Parece claro que la plusvalía derivada de la transmisión del inmovilizado realizada con ocasión de la liquidación de la sociedad es un resultado extraordinario, de manera que si la naturaleza de los activos transmitidos cupiera en alguna de las categorías de las letras a) y b) del apartado 2 de dicho artículo —inmovilizado material, intangible e inmobiliario— procedería el derecho a la deducción por reinversión, eso sí, en las condiciones de reinversión y plazos previstos en el apartado 3 y siguientes del citado precepto.

Sin embargo, como la sociedad que genera el derecho a la deducción se extingue, la deducción deviene ilusoria ya que no habrá lugar a la reinversión. Existen algunos supuestos excepcionales como es el de los grupos empresariales acogidos al régimen de grupo fiscal ya que reinvertiendo cualquier sociedad del grupo, éste puede aprovechar la deducción generada por la disolución y liquidación de otra sociedad del mismo grupo (art. 78 de la LIS) o los supuestos de sucesión universal con subrogación del sucesor en la posición del cedente, generalmente supuestos en los que no se produce técnicamente una liquidación sino que la totalidad del patrimonio empresarial o ramas de actividad del mismo se transmiten globalmente, subrogándose el adquirente en los derechos y obligaciones de la entidad cedente (art. 90 de la LIS).

Es precisamente esta plusvalía de disolución la que puede quedar fiscalmente neutralizada en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se extingue en los llamados procesos de disolución sin liquidación, típicamente en los procesos de fusión, escisión y otras operaciones de reestructuración empresarial. En ellos subyace una realidad económica y patrimonial equivalente a la de una liquidación societaria cuando se transmite el patrimonio social a los socios, si bien en las fusiones y escisiones que encajen dentro de la tipificación realizada por el artículo 83 de la LIS la tributación de la plusvalía puede diferirse hasta tanto los activos recibidos por la sociedad beneficiaria sean objeto de posterior transmisión (art. 84 y ss. de la LIS). Curiosamente, en los casos de escisión parcial, en los cuales la sociedad escindida sobrevive, se devenga un resultado extraordinario como consecuencia de una transmisión patrimonial equiparable a la que se produce en la liquidación societaria que, sin embargo, sí daría derecho a aplicar la deducción por reinversión, precisamente como consecuencia de la continuidad de la sociedad transmitente.

2.3. Tributación para los socios de la sociedad liquidada (personas jurídicas)

Conforme al artículo 15.6 de la LIS *«en la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de éstos la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada»*.

Este criterio así expresado por el legislador ha sido concretado temporalmente por la Dirección General de Tributos, que entre otras, en su Resolución a consulta tributaria de 2 de noviembre de 2005 afirma que *«en relación con la tributación de los socios, tratándose de personas jurídicas, la renta derivada de la liquidación-disolución de la sociedad se integrará en la base imponible del*

impuesto, correspondiente al periodo impositivo en que se haya producido dicha liquidación-disolución, siguiendo el criterio del devengo».

De esta forma, la tributación para el socio o partícipe persona jurídica se refleja en la generación de una renta que deberá ser integrada y considerada en la composición de su base imponible y que se calcula por la diferencia entre el valor normal de mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación societaria que es anulada tras la liquidación de la sociedad. Esta regla especial de valoración implica para el socio que si éste puede registrar en su contabilidad la plusvalía generada como la diferencia entre el valor de mercado de lo recibido y el valor contable de la participación anulada, entonces de esta operación no se derivaría la realización de un ajuste fiscal a los efectos de la determinación de la base imponible, mientras que si de la aplicación de la normativa contable no fuese posible registrar dicha plusvalía, en este caso, el socio realizaría un ajuste a la base imponible calculado como la diferencia de las dos magnitudes contempladas.

Así lo aclara la Dirección General de Tributos en su Resolución de 15 de septiembre de 1999 al señalar en un supuesto de participación accionarial del 100% de una sociedad en otra, procediendo ésta última a su disolución y liquidación con adjudicación de su único activo a su socio que *«ya que la entidad A (accionista) había adquirido las acciones de la entidad B (sociedad que se liquida) por un importe coincidente con el valor de mercado del activo de ésta (...) la liquidación de la sociedad B no le genera a su socio, la entidad A, ninguna renta computable, al coincidir el valor de adquisición de las participaciones de la entidad disuelta que se anulan y el valor de mercado del activo recibido en pago de la cuota de liquidación».*

Analizada la composición de la cuota de liquidación que percibe el socio en estos supuestos, cabe observar que ésta se corresponderá, fundamentalmente, con alguno de los siguientes conceptos: devolución de la parte del capital que proporcionalmente le corresponde y de la prima de emisión, en su caso; parte de los beneficios que no hayan sido distribuidos por la sociedad y que, asimismo, le correspondan proporcionalmente o las reservas tácitas que se hayan ido generado durante los años de actividad de la sociedad. Así las cosas, tras revisar cuáles son los componentes de la cuota de liquidación que percibe el socio y considerando que la legislación del impuesto obliga a tributar tanto a la sociedad que se disuelve como a su accionista o partícipe, podría generarse en estos casos una situación de doble imposición, tal y como la doctrina y nuestra jurisprudencia han venido poniendo de manifiesto, si bien, como ahora veremos, dicha situación de doble imposición, que debe ser corregida, no afecta a la totalidad de la renta que podría percibir el socio en estos supuestos.

2.4. Deducción por doble imposición interna: evolución legislativa y tratamiento actual

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 17 de febrero de 2006 vino a manifestar, con base en su Sentencia de 7 de octubre de 1998 que *«en la disolución de sociedades se podría producir una doble imposición en la medida en que la renta originada en la sociedad se sometía inicialmente a gravamen por el impuesto de sociedades y posteriormente, al disolverse, se transformaba en un componente de la renta del socio, por el que éste volvía a tributar, por el Impuesto sobre la renta de las personas físicas si era persona física o por el impuesto de sociedades si el accionista era un sociedad»*. La mencionada Sentencia de 7 de octubre de 1998, analizaba la normativa del Impuesto sobre Sociedades anterior al actualmente vigente y reclamaba la necesidad de corregir la doble imposición que podría derivarse de la tributación generada, tanto en el ámbito del socio como de la sociedad que se disuelve en los supuestos de disolución con liquidación societaria, considerando que hubiese sido suficiente con que el legislador hubiese determinado que sobre los incrementos de patrimonio generados en estos supuestos podría ser de aplicación la deducción por doble imposición característica y propia de los dividendos, sin que en ningún caso fuera necesario cambiar la naturaleza tributaria de la renta generada, ya que: *«los redactores del Reglamento no comprendieron que la doble imposición (...) se produce las más de las veces por el reparto de dividendos, y por eso se denomina deducción de dividendos, pero ello no implica que no pueda producirse de modo distinto (...) como acontece en la disolución, con liquidación, de sociedades»*.

Así, la Ley 61/1978, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades dispuso ya en su artículo 15, apartado 7.1º d) que *«cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la separación de socios o de la disolución de sociedades, se considerará incremento o pérdida de patrimonio la diferencia en más o menos entre los bienes recibidos como consecuencia de la separación o la cuota de liquidación social y el valor de adquisición del título o participación del capital que corresponda a aquella cuota»*, mientras que el artículo 174 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó la regulación reglamentaria del Impuesto sobre Sociedades establecía, en relación con la deducción por doble imposición interna que *«a los efectos de la presente deducción tendrán la consideración de dividendos las partidas (...) En particular (...) c) La parte de la cuota de liquidación social que corresponda a beneficios no distribuidos»*.

Por tanto, cabe observar que en esta primera regulación de la deducción por doble imposición interna, pese al avance que supuso en el reconocimiento de la existencia de dicha doble imposición, se sustentaba una distinta consi-

deración de la naturaleza jurídica de la renta generada en el ámbito del socio, atribuyéndose la calificación de dividendos. Esto implica la mera reclasificación de la naturaleza jurídica de la renta sobre la que se aplica la corrección de la doble imposición, reclasificación que el mismo Tribunal Supremo consideró innecesaria.

Hubo que esperar a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, para encontrar una solución semejante a la actualmente vigente, incorporando el sistema de deducción por doble imposición interna sobre este tipo de renta, con independencia de que la misma no reciba la calificación jurídica de dividendos. Así, el artículo 15.6 de la Ley 43/1995, disponía que *«en la disolución de entidades y separación de socios se integrará en la base imponible de los mismos la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada»*, mientras que el artículo 28.3 establecía que *«la deducción prevista en el presente artículo (deducción para evitar la doble imposición interna) también se aplicará en los siguientes casos: a) Liquidación de sociedades. En este supuesto los socios practicarán la deducción sobre los beneficios no distribuidos que consten en el balance final de la sociedad liquidada»* y el último párrafo del mencionado artículo ponía de manifiesto que *«la deducción también se practicará sobre la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refieren las letras anteriores debe integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta Ley»*.

Establecido el derecho a aplicar la deducción por doble imposición en los supuestos de liquidación de sociedades, la normativa actualmente vigente regula, asimismo, sobre qué parte de la renta sería de aplicación dicha deducción, fijando la extensión de la deducción, no sólo sobre los beneficios no distribuidos, sino también sobre la parte de la renta que la sociedad que se disuelve debe integrar en su base imponible. Así, el artículo 30.3 de la Ley de Impuesto de Sociedades establece que *«la deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones para su amortización y disolución sin liquidación de acciones o participaciones para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que corresponda a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones (...) debe integrar en su base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley»*.

No obstante, analizando el alcance y las implicaciones derivadas de la redacción del mencionado artículo 30.3, se observa que dicho precepto limita la aplicación de la deducción por doble imposición a la renta computada por

el socio como consecuencia de la operación. Esto determina que, de forma implícita, se están contemplando los supuestos en los que el socio no haya pagado en el momento de la adquisición de su participación la «plusvalía de disolución» ya que si este concepto hubiese sido incluido en el importe de la adquisición de las participaciones, no se generaría renta alguna en su esfera jurídica en el momento de la liquidación, puesto que las plusvalías o reservas existentes en la participada en el momento de la adquisición ya habrían dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición en sede del socio, por lo que no podría generarse, nuevamente, la aplicación de este mecanismo de corrección.

2.5. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Por el contrario, la sociedad socio de la sociedad liquidada no tiene derecho a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por expresa dicción del artículo 42. 2. b) de la Ley de Impuesto de Sociedades por el cual se fijan las reglas aplicables para los elementos patrimoniales transmitidos *«siempre que no se trate de operaciones de disolución o liquidación de sociedades»*.

3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Nos referimos ahora a las implicaciones fiscales que se originan en aquellos casos en los que la sociedad que se disuelve y se liquida cuenta entre sus socios con personas físicas o entidades que son consideradas como no residentes en España. Más específicamente hemos de acudir al concepto de contribuyente por este Impuesto que, entre otros, configura el artículo 5 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR) que las define como *«las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas en el mismo»*.

La aproximación a la tributación del socio o partícipe no residente puede aprovechar, con carácter general, el concepto de la alteración patrimonial ya comentado al analizar la tributación de los socios residentes en España. Tal y como ocurre en el supuesto de socios residentes en España, la liquidación de una sociedad constituye un supuesto de alteración patrimonial para el socio o partícipe no residente que se concretará en la generación de un incremento o de una disminución patrimonial. De lo que se trata, por tanto, es de determinar la tributación de esta alteración patrimonial a la luz de la LIRNR y del resto de normativa que resulta de aplicación, que en este caso está esencialmente

constituida por la red de convenios internacionales suscritos por España con terceros países para evitar la doble imposición. De esta forma, en el tratamiento fiscal de la disolución y liquidación de sociedades en el ámbito de socios o partícipes no residentes, con independencia de que éstos sean personas físicas o sociedades entidades jurídicas, será necesario distinguir entre quienes residen en países con convenio de doble imposición y aquéllos que residen en países con los que España no tiene suscrito el correspondiente convenio.

3.1. Tributación de los socios con residencia fiscal en países con Convenio de Doble Imposición

La primera cuestión que se suscitara es la de determinar el país en que la renta —por alteración patrimonial— debe tributar, es decir, si la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el socio o partícipe no residente tributa en España como país origen de la renta o país «fuente» o si, por el contrario, tributa en el país de residencia del perceptor. Para la resolución de esta primera cuestión, el artículo 13 de los Convenios para evitar la Doble Imposición firmados por España siguiendo las directrices de los Modelos de Convenio de la OCDE, en su versión de 2003, contiene los distintos criterios de atribución de la potestad tributaria aplicables a las ganancias de capital que dependerán, con carácter general, de la naturaleza, titularidad y destino de los bienes que hayan sido objeto de enajenación o transmisión. Ello no obstante, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no establecen una definición expresa del concepto de «ganancia patrimonial» partiendo de la base de que no es posible una definición común a todos los Estados ya que el concepto y el tratamiento fiscal varían sustancialmente en las legislaciones nacionales siendo necesario acudir, por tanto, a la normativa tributaria interna para determinar, en primer lugar, qué se entiende por ganancia patrimonial y ver qué rentas pueden quedar sujetas a las normas del artículo 13 del Convenio.

En el caso español, el criterio viene fijado por el artículo 13.3 de la Ley del Impuesto sobre la renta de no residentes, en el que se dispone que a los efectos de poder calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, deberá atenderse a las disposiciones reguladoras contenidas en dicho artículo y, en su defecto, podrá acudirse a lo señalado por la regulación del IRPF, lo que en este caso nos remitiría a la calificación como ganancia o pérdida patrimonial, que ya hemos considerado con anterioridad.

Analizando el contenido del mencionado artículo 13, se desprende que el caso concreto de la disolución con liquidación societaria no se encuentra contemplado expresamente en ninguno de los conceptos de renta que son anali-

zados en dicho artículo, por lo que será de aplicación la cláusula residual, es decir, habrá que acudir a la regulación del IRPF. Esto implica que en los casos en los que el socio sea una persona física o entidad no residente en España, habrá que determinar la alteración que tiene lugar en su patrimonio aplicando las reglas contenidas en la LIRPF, es decir, calculando la diferencia existente entre el valor de la cuota de liquidación o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición de la participación correspondiente.

Continuando con este proceso, una vez ha sido determinada conceptualmente la naturaleza de la renta generada en estos supuestos de disolución con liquidación societaria, ha de acudirse de nuevo al Convenio de Doble Imposición firmado para ver cuál es el tratamiento fiscal que se le otorga a esta renta, a cuyo efecto el propio artículo 13 de los Convenios establece que dicha ganancia patrimonial únicamente estará sometida a imposición en el Estado contratante en que reside la entidad transmitente, es decir, la sociedad que se disuelve y se liquida y, por lo tanto en nuestro caso, siempre España. No obstante todo lo señalado hasta este momento, debe reseñarse que en algunos de los Convenios para evitar la Doble Imposición que ha suscrito España, se ha pactado la calificación como dividendos de las rentas derivadas de los supuestos de disolución de sociedades cuando alguno de sus socios sea no residente en España, lo que curiosamente nos devuelve a la configuración que de este tipo de rentas hacía la legislación interna española sobre personas físicas antes de la aprobación de la Ley 44/1978. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso del Convenio firmado con Estados Unidos que, concretamente, en el apartado 7 de su Protocolo establece que: *«en relación con el artículo 10, apartado 3, el término «dividendos» comprende los beneficios de liquidación de una sociedad»*. Igual calificación se realiza en los Convenios suscritos con Cuba (apartado 3 del Protocolo), Eslovenia (apartado 1 del Protocolo), Francia (apartado 8 del Protocolo), Islandia (apartado 1 del Protocolo), Portugal (apartado 2, a) del Protocolo) y Rusia (apartado IV del Protocolo).

De esta forma, considerando la preferente aplicación de los Convenios, cabría entender que los beneficios obtenidos por un socio no residente en España en los supuestos de disolución con liquidación de una sociedad residente podrán ser sometidos a gravamen en España según el principio de tributación compartida propio de los dividendos que se regula en el artículo 10 de los Convenios. No obstante, como ya hemos señalado con anterioridad, la efectividad de los Convenios se encuentra en la atribución de la potestad tributaria y en la fijación de límites de imposición sobre las rentas generadas, pero no afectará a la calificación interna de la renta como ganancia patrimonial.

Sobre este particular, cabe mencionar la Resolución a la Consulta de la Dirección General de Tributos de 19 de abril de 2000 en relación con la diso-

lución de una sociedad española participada al 98% por una entidad residente en Estados Unidos. Esta Dirección General establece que, con base en las disposiciones ya mencionadas (apartado 7 del Protocolo y 10.3 del Convenio) el beneficio obtenido por la entidad no residente y derivado del supuesto de disolución con liquidación será considerado como un dividendo y, por tanto, estará sometido a un gravamen en España del 10%, por superar el 25% su participación en el capital de la sociedad, siempre que se acredite la residencia fiscal en Estados Unidos mediante la presentación del correspondiente certificado de residencia fiscal.

3.2. Tributación de los socios con residencia fiscal en países sin Convenio de Doble Imposición

En este caso, si el socio no residente acredita su residencia fiscal en un territorio con el que España no haya firmado un Convenio para evitar la Doble Imposición, habrá que acudir a la legislación interna española para verificar el tratamiento fiscal que corresponde a la renta generada en el ámbito patrimonial del socio.

En los supuestos de liquidación de sociedades se generaría una alteración patrimonial que como tal generaría una ganancia o pérdida que se calcularía siguiendo las reglas del IRPF ya expuestas debido a la remisión que a esta legislación realiza la LIRNR en el ya mencionado artículo 13.

De producirse ganancia patrimonial ésta estaría sometida a un gravamen del 24%, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la LIRNR, bajo la redacción dada al mismo por la Disposición Final Tercera de la Ley 35/2006, modificación normativa que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

4. Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo indirecto que grava las operaciones interiores ya sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en el marco de la actividad empresarial, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias. Siendo un impuesto armonizado por Directivas comunitarias es especialmente importante seguir la interpretación que de dichas Directivas hace el Tribunal de Justicia de las Comunidades, especialmente por lo que se refiere al supuesto de no sujeción al impuesto cuando se procede una transmisión universal o parcial de bienes a un sujeto pasivo de IVA. A continuación se describe separadamente el gravamen por este impuesto en

el proceso de liquidación y el supuesto de no sujeción por transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.

4.1. La sujeción al Impuesto sobre el valor añadido durante el proceso de liquidación

Durante el proceso de liquidación de una sociedad ésta realiza su activo empresarial normalmente mediante la transmisión de bienes y derechos, bien a los socios en pago de su cuota de liquidación, bien a terceros ajenos al accionariado con el objetivo de obtener la liquidez necesaria que permita el pago de la cuota de liquidación a los socios. En cualquiera de los casos, las transmisiones de elementos patrimoniales estarán plenamente sujetas a los impuestos que gravan las mismas, el IVA con carácter general o el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales-Transmisiones Patrimoniales Onerosas en los restantes supuestos.

En el ámbito del IVA resulta inabarcable el análisis de toda la casuística de potenciales transmisiones de bienes y derechos que una sociedad en liquidación puede realizar, y sin embargo merece la pena detenerse en el estudio de determinadas especialidades que a la hora de liquidar una sociedad suelen adquirir una relevancia notable. Así ocurre, por ejemplo, con el supuesto de no sujeción al IVA de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial a que se refería el artículo 7 de la Ley del IVA hasta la reciente modificación introducida por la Ley 4/2008 de 23 de diciembre, que se analiza en el siguiente epígrafe, supuesto en el que puede acabar incluida una liquidación societaria con cierta facilidad si el grueso del patrimonio empresarial se transmite a un solo adquirente —socio o no— y esto le habilita para la continuación de la actividad empresarial.

La sociedad en liquidación mantiene durante el proceso liquidatorio el derecho a la deducción de las cuotas de IVA que soporte bajo el mismo régimen de deducción que tuviera con anterioridad. Sin embargo, cuando una sociedad inicia la fase de liquidación previa a su extinción es habitual que incremente las ventas de activos fijos empresariales y disminuya las de circulante, lo que puede tener importantes efectos en el régimen de deducción de las cuotas de IVA soportado en el caso de contribuyentes que estén en régimen de prorrateo. El hecho es que, si el inmovilizado empresarial se transmite en la fase de liquidación sujeto a IVA, incluso en el caso de los inmuebles usados porque se renuncie a la exención, y se reduce o se elimina la venta de existencias exenta el porcentaje de prorrateo aumentará y permitirá a la sociedad una mayor deducción de las cuotas de IVA soportadas.

La venta del inmovilizado empresarial típica de los procesos de liquidación de sociedades conlleva otro efecto potencial en materia de deducción de cuotas de IVA soportado relevante, aunque menos frecuente. Es el relativo a la eventual regularización del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión, que obliga a rectificar la parte del IVA que fue objeto de deducción al adquirir el inmovilizado de que se trate en la medida en que no se hayan cumplido los plazos de cuatro años con carácter general y nueve para inmuebles, a que se refiere el artículo 107 de la Ley 37/1992, del IVA.

También interesa recordar las especialidades que en materia de imposición indirecta existen en relación con la transmisión de valores mobiliarios representativos del capital de sociedades cuyo activo esté constituido en más del 50% por inmuebles situados en España. En este caso, si bien la exención en IVA es pacífica, no lo es la exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales-Transmisiones Patrimoniales Onerosas que grava esta clase de transmisiones, lo cual resulta preocupante en fase de liquidación societaria ya que muchas compañías en liquidación acaban teniendo una composición patrimonial esencialmente inmobiliaria (art. 108 LMV). Esto último es producto de que el precepto, a la hora de discernir si los inmuebles representan o no más del 50% del activo empresarial, obliga a valorar los inmuebles a valor de mercado, lo que habitualmente dispara el peso relativo de los mismos en el balance de las compañías que mantienen el resto de activos a valor histórico, con las contadas excepciones que el nuevo Plan General de Contabilidad reconoce a favor del llamado valor razonable de determinados activos principalmente financieros.

4.2. La transmisión de la totalidad del patrimonio o de unidades económicas autónomas

En toda liquidación societaria se produce una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, concretamente, del patrimonio resultante del balance de liquidación, por lo que en relación con el devengo del IVA ha de tenerse siempre presente la potencial aplicación de la regla de no sujeción al IVA recogida en el artículo 7.1º.a) de la Ley del IVA que establece lo siguiente: *No estarán sujetas al impuesto: La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.*

La reciente modificación de este artículo ha venido a facilitar la no sujeción al IVA en la medida en que ya no se requiere que la transmisión sea de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, ni se exige que la misma se realice a favor de un único adquirente que continúe ejerciendo la misma actividad que ejercía el transmitente. Recordemos que la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2008 decía: «*No estará sujeta al impuesto: a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.*».

Respecto al concepto de «*transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial*», la Dirección General de Tributos había venido entendiendo que significa «*el conjunto de todos los bienes y derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión*» (RDGT de 31.3.1999; 4.3.2003). No obstante lo anterior, tal requisito se daba por cumplido a pesar de que entre los elementos entregados no se encontrasen ciertos elementos del activo, tales como la tesorería o los bancos o no se traspasasen determinados derechos de crédito que se poseyeran frente a terceros (RTEAC de 29.5.1999). En este sentido, la Audiencia Nacional había precisado que «*no es necesario que sean transmitidos todos y cada uno de los elementos patrimoniales del transmitente, pues (...) la esencia del recepto de aplicación radica sobre la transmisión de una empresa que pueda ser reconocida como tal una vez continúe con su actividad el nuevo titular*» (SAN de 22.3.2002). Por su parte el Tribunal Supremo justifica la no sujeción al IVA en que «*la transmisión en bloque de una empresa que continúa bajo la titularidad del adquirente, no afecta en absoluto a la economía productiva, pues no genera valor añadido alguno. Es indiscutible que el cambio de titularidad de las empresas no afecta, ni al valor añadido ni a la generación de rentas, pero sí, por supuesto a las posibles ganancias o pérdidas de capital, de carácter individual, pero no al capital productivo global, que sigue siendo el mismo*» (STS de 1.10.1996 y 23.6.2001).

Así pues, en los supuestos de disolución con liquidación societaria, este requisito se cumpliría siempre que la totalidad de los elementos que figuran en el balance de liquidación sean adjudicados, teniendo en cuenta los criterios anteriores en relación con el traspaso de determinadas partidas contables.

En cuanto a la transmisión efectuada «*a favor de un solo adquirente*», la imprecisión normativa implicaba que dicho adquirente pudiera ser tanto una persona física como una persona jurídica, si bien, siendo la norma interna concreción de la Sexta Directiva comunitaria sobre IVA (art. 5, apartado 8) había de ser interpretada como referida a un único sujeto pasivo a efectos del IVA, lo que implicaba la inaplicación de esta norma de no sujeción en aquellos supuestos en que los receptores de los bienes fueran varias personas o enti-

dades, como podría ocurrir en los supuestos de adjudicación o reparto de los bienes del balance de liquidación entre distintos accionistas o partícipes de la sociedad que se liquida.

Por último, por lo que se refiere al requisito de que el adquirente ha de continuar en el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente, el Tribunal Supremo había considerado que cuando se continuaba con la misma actividad no se crea valor añadido (STS de 1.10.1996) y la Audiencia Nacional ha precisado que *«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»* (SAN de 11.1.2002), por lo lógico era considerar la no sujeción inaplicable si no se continuaba en el ejercicio de la actividad (STS de 5.7.1995).

En este sentido la nueva redacción de este precepto ha acogido algunos de los criterios interpretativos más relevantes acuñados por la doctrina judicial baja la anterior redacción del mismo, especialmente en el ámbito del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas.

Así es fundamental destacar el cambio de criterio interpretativo que, en relación con la redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2008, supuso la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 27 de noviembre de 2003 en la que se afirmó que *«una interpretación que exija que la actividad ejercida por el cesionario sea exactamente la misma que la ejercida por el cedente sería muy restrictiva»*, por lo que no parece necesario que la utilización del patrimonio transmitido sea exactamente la misma que se venía realizando con anterioridad, si bien, debe verificarse que el adquirente no posee la intención de liquidar con carácter inmediato la actividad que ha percibido, bastando con la mera intención de explotar a futuro la actividad empresarial percibida.

Esta interpretación uniforme a la Sexta Directiva comunitaria sobre IVA realizada por parte del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, si bien es continuista con doctrina anterior (STJCE 22.2.2001) ha supuesto un cambio en la apreciación de los requisitos que deben verificarse en una operación de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, tal y como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 13 de febrero de 2007, al afirmar respecto de una de estas operaciones que *«ante la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a este supuesto de no sujeción, hay que entender que para que una operación quede al margen de su sujeción al tributo basta la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que sea capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, por lo que no cabe exigir la transmisión de la totalidad del*

patrimonio, sino que basta la transmisión de un conjunto de activos y pasivos, en su caso, (...) es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, resultando indiferente que haya uno o varios adquirentes, a condición de que cada uno de ellos adquiera, de forma individual, una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad autónoma, no siendo necesario que la actividad que venía desarrollando el transmitente sea la misma, que lo relevante, es que haya continuidad del patrimonio transmitido en el desarrollo de una actividad empresarial».

De esta forma, la aplicación de estos requisitos al ámbito de las operaciones de disolución con liquidación societaria que estamos analizando implicaba que en aquellos supuestos de disolución con liquidación de la sociedad en los que se transmitía la totalidad del patrimonio derivado del balance de liquidación a un único adquirente o bien, el objeto de la transmisión se dividía en distintas unidades patrimoniales capaces de funcionar de forma autónoma siendo otorgada cada una de ellas a un adquirente distinto, sería de aplicación la regla de no sujeción al IVA del artículo 7.1º a) de la Ley reguladora, siempre el patrimonio transmitido manifestase una continuidad en el desarrollo de actividades empresariales, no exigiéndose, a futuro, que el adquirente desarrollase exactamente la misma actividad que venía realizándose en el ámbito de la sociedad liquidada.

4.3. La adjudicación a los socios de parte del patrimonio empresarial

En determinados supuestos de disolución con liquidación societaria, no resulta aplicable la norma de no sujeción al IVA antes analizada por no verificarse el cumplimiento de los requisitos necesarios que supeditan su aplicación. Nos referimos a continuación al supuesto de transmisión no de la totalidad sino de parte del patrimonio empresarial.

Es criterio de la Dirección General de Tributos el entender que es operación sujeta al IVA el supuesto de disolución societaria con adjudicación de los bienes a sus socios, y que los socios que reciben dichos bienes deberán repercutir el IVA devengado sobre la sociedad objeto de la disolución, cuando los inmuebles que componen el principal activo de la sociedad que se disuelve son adjudicados de forma independiente a cada uno de sus socios, no respetándose los requisitos exigidos para la aplicación de la norma de no sujeción (RDGT de 31.3.2004, y en el mismo sentido, RDGT de 20.10.2003 y 24.3.2004)

Por su parte, la Audiencia Nacional en un supuesto de adjudicación a los socios de los bienes de una sociedad en liquidación fundamenta sujeción de

dicha operación al IVA en que *«la transmisión del poder de disposición, que constituye el hecho gravable en el IVA, puede producirse por cualquier título jurídico, y no sólo por compraventa, (...) sino también por la disolución societaria»* y considera en consecuencia, que si esta operación de adjudicación no verifica los requisitos de aplicación de la regla de no sujeción cae en el ámbito de aplicación del IVA (SAN de 18.12.2002).

5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Al igual que en el caso del IVA, resultaría inabarcable analizar toda la casuística que un proceso de liquidación social conlleva en cuanto a potenciales transmisiones de elementos del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales con motivo de una transmisión patrimonial onerosa. Sin embargo, sí merece la pena abordar alguno de los hechos relevantes a efectos de este impuesto en un proceso de liquidación.

Así, en aquellas operaciones de disolución con liquidación societaria en las que opera la regla de no sujeción al IVA que hemos analizado anteriormente, se plantea si ello implica automáticamente su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

A estos efectos, en primer lugar, será necesario analizar el tratamiento normativo que en el ámbito de ambos impuestos se da a este tipo de supuestos. En el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de transmisiones patrimoniales (TPO), el artículo 7.5 del Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que *«no estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», las operaciones enumeradas (...) 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. (...) También 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»*, mientras que el artículo 4.Dos de la Ley reguladora del IVA determina que *«se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (...) b) Las transmisiones (...) 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».

Una interpretación sistemática de ambos preceptos implica la imposibilidad de declarar sujetas a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las operaciones que estamos analizando, puesto que se trata, en todo caso, de operaciones empresariales y, adicionalmente, el propio artículo 7.5 del Real Decreto 1/1993 sólo determina la sujeción al impuesto de transmisiones patrimoniales en caso de transmisión de inmuebles derivada de una operación de adjudicación acogida al artículo 7 de la LIVA analizado anteriormente, siempre que a dicha operación de transmisión le haya sido aplicable la regla de no sujeción en el IVA.

De esta forma, aquellas operaciones de disolución con liquidación societaria en las que, por verificarse los requisitos necesarios para ello, es de aplicación la regla de no sujeción en el IVA no estarían automáticamente sujetas al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales sino que únicamente se sometería a tributación por este impuesto la transmisión de los inmuebles afectos a la actividad empresarial de la sociedad en liquidación.

Otro supuesto a destacar es el de la transmisión de acciones de filiales mayoritariamente inmobiliarias. En la liquidación de sociedades en cuyos balances existan carteras de acciones o participaciones sociales de entidades cuyo activo esté constituido en más del 50% por inmuebles situados en España habrá que prestar especial atención a la posible aplicación de los artículos 108 de Ley del Mercado de Valores y 17 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que determinaría la tributación de la transmisión de las acciones por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas al tipo al que tributa la propia transmisión de los inmuebles (con carácter general al 7%).

La aplicación de esta regla especial antielusión está condicionada a que se den ciertos requisitos si bien, una vez verificada su concurrencia, resulta norma de aplicación automática. Se trata de evitar que, mediante la utilización de sociedades, se eluda la tributación que corresponda a la transmisión directa de los inmuebles que están en el patrimonio de dichas sociedades. Sin embargo, este elemento finalista de eludir la norma no constituye obstáculo para que los tribunales entiendan que *«no es preciso que exista o se acredite tal elemento y basta con que se den los requisitos que la norma taxativamente establece»* (STJ Comunidad Valenciana 1.7.2003 y en el mismo sentido STS Cataluña de 28.5.2004).

Así pues, la norma es de aplicación automática sin necesidad de que se acredite la intención de eludir el impuesto que grava la transmisión cuando

concurran dos requisitos: que los valores transmitidos representen partes alícuotas del capital o del patrimonio de entidades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50% por inmuebles situados en territorio español y que, como consecuencia de la transmisión de los valores se obtenga el control de la sociedad.

Desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, se exceptúan de la aplicación de esta norma antielusión las transmisiones realizadas en el marco de ofertas públicas de venta y/o adquisición.

En cuanto a qué se consideran inmuebles a estos efectos, a pesar de algún esfuerzo aislado por atemperar o adaptar razonablemente el concepto que sobre inmueble acuña el código civil (RTEAC de 15.7.2004), es precisamente este concepto el que resulta de aplicación. Por lo que se refiere a la valoración de los inmuebles constitutivos del activo en orden a verificar si los mismos superan o no el 50%, del activo, el propio número 2 del precepto exige que se computen los inmuebles por su valor real. Por último, también la Ley 26/2006 ha venido a resolver la debatida (STS de 30.4.2004) cuestión de cómo se calcula la base imponible en este caso, estableciendo el criterio de que será la parte proporcional del valor real de los inmuebles del activo que corresponda al porcentaje de participación que se pase a tener tras la transmisión.

6. Impuesto sobre Operaciones Societarias

Son operaciones societarias sujetas al impuesto la constitución de sociedades, aumento y disminución de capital, la fusión, la escisión y la disolución de sociedades (art. 19.1.1º del Real Decreto 1/1993). En relación con la aplicación de este gravamen resulta de especial importancia destacar las reglas de incompatibilidad que la propia normativa del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece entre las tres modalidades de gravamen, a saber, transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados. Así, el artículo 1.2 del mencionado Real Decreto establece que «*en ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias*» mientras que el artículo 31.2 determina la incompatibilidad en la aplicación de este impuesto con el de Actos Jurídicos Documentados.

De esta forma, resulta clara la tributación de las operaciones de disolución con liquidación societaria, dentro del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por la modalidad de Operaciones Societarias y así lo ha subrayado la doctrina administrativa advirtiendo que «*estarán sujetas a la modalidad de*

operaciones societarias del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, lo cual implica su no sujeción ni a transmisiones patrimoniales onerosas ni a la cuota gradual de actos jurídicos documentados» (RDGR a Consulta Vinculante de 20.7.2006).

Analicemos ahora los elementos más relevantes en la tributación de las operaciones de disolución con liquidación, con especial referencia al hecho imponible y al devengo del impuesto que, por tratarse de procesos jurídico-societarios prolongados en el tiempo, adquieren un interés muy especial.

Desde un punto de vista mercantil, la propia operación de disolución únicamente determina el inicio del proceso liquidatorio conducente a la extinción de la sociedad, la cual tendrá lugar con el otorgamiento de la escritura de extinción societaria y la cancelación de los asientos registrales de la sociedad en el Registro Mercantil, criterio este que ha sido defendido por el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de noviembre de 1997 al señalar que *«lo que en realidad se somete a gravamen, en las operaciones societarias (...) a propósito de la disolución de sociedades, es el desplazamiento patrimonial que de esa disolución puede derivarse. Para ello, ha de partirse (...) de que la disolución citada, más que un acto formal determinante de la apertura de la fase de liquidación, significa la apertura de un proceso de extinción que se consuma cuando se produce el reparto del patrimonio social remanente entre los socios y se otorga la escritura cuya inscripción en el Registro Mercantil provoca la cancelación de la hoja registral de la sociedad».*

Por tanto, sobre la base del criterio del Tribunal Supremo es la adjudicación a los socios de los bienes procedentes de la liquidación, es decir, el desplazamiento patrimonial, lo que constituye el elemento objetivo del hecho imponible del impuesto y es precisamente lo que determina su realización en el tiempo a efectos de la determinación del devengo del impuesto, criterio que ha sido defendido ampliamente por la doctrina tributaria (entre otros, CALVO VÉRGEZ, 87). Esto implica que a los efectos de la liquidación del impuesto habría que atender al momento en que tiene lugar dicho desplazamiento patrimonial sin que haya que considerar, en ningún caso, la fecha de la escritura de extinción y la correspondiente cancelación de los asientos registrales.

Por otra parte, la cuantificación de la base imponible viene determinada por lo establecido en el artículo 25 del Real Decreto 1/1993 que señala que en estos supuestos *«coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas»*, estando la Administración Tributaria facultada para poder aplicar el procedimiento de comprobación de valores en aquellos casos en los existan divergencias relativas a la aplicación de distintos criterios valorativos. Asimismo, el párrafo segundo del menciona-

do artículo 25 se refiere a la determinación provisional de la base imponible que, en este impuesto mantendrá su vigencia hasta que se conozca de forma definitiva la relación de los bienes y derechos que son adjudicados de forma definitiva a cada uno de los socios, tomando como base el haber líquido de la sociedad que se liquida.

Finalmente, en las operaciones de disolución y liquidación societaria serán considerados sujetos pasivos de Operaciones Societarias sus socios o partícipes, si bien únicamente lo serán respecto de la liquidación impositiva de los bienes que les hayan sido adjudicados, determinando el artículo 24 del Reglamento de este impuesto que serán declarados responsables del pago del impuesto, con carácter subsidiario: *«Los promotores, administradores o liquidadores de las sociedades que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que se hubiesen hecho cargo del capital aportado o que hubiesen entregado los bienes».*

7. Impuestos locales

No sólo los impuestos estatales inciden en las distintas operaciones que integran el proceso liquidativo, por lo que pasamos a analizar a continuación la incidencia de los impuestos locales que específicamente conviene contemplar.

7.1. Impuesto de Actividades Económicas

El objeto del Impuesto sobre Actividades Económicas no tiene como fin gravar rendimientos netos derivados de actividades empresariales, sino simplemente el mero ejercicio de estas actividades (STS de 7.10.2002). A efectos de la gestión de este impuesto cabe distinguir la fase censal de la tributaria. Se considera gestión censal el conjunto de actuaciones necesarias para desarrollar la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas y el resto de actuaciones que se inscriben en este concepto. El principal objetivo de la gestión censal es la elaboración de la matrícula, que permite el desarrollo de su gestión y cuya formación para cada término municipal se realiza anualmente estando a disposición del público en los ayuntamientos correspondientes.

Cuando una sociedad comienza la realización de las actividades que son propias de su objeto social está obligada a darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (alta censal), si bien, a efectos de la liquidación de

este impuesto, la nueva sociedad disfrutará de una exención, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LRHL), durante los dos primeros ejercicios impositivos de actividad y podrá seguir disfrutando del régimen de exención una vez transcurrido este periodo de tiempo, si su importe neto de la cifra de negocios no supera el millón de euros. Los sujetos exentos del impuesto por todas las actividades económicas que realicen, deberán presentar la declaración censal modelo 036 de alta en el censo de obligados tributarios y los no exentos, el modelo 840 utilizable para todas las clases de cuotas, municipales, provinciales y nacionales.

Asimismo, el mencionado Real Decreto 2/2004 establece que el periodo impositivo correspondiente al Impuesto de Actividades Económicas coincide con el año natural y el devengo de dicho impuesto tiene lugar el primer día del periodo impositivo, otorgando el carácter de irreducibles a las cuotas abonadas por este concepto.

De esta forma, durante el período de tiempo por el que se prolonguen las actividades por parte de la empresa, se mantendrá el régimen fiscal aquí contemplado en relación con este impuesto, si bien cuando la sociedad cese en el ejercicio de la actividad que hasta ese momento haya venido realizando, como ocurre en los supuestos de disolución societaria con liquidación, el artículo 89 del mencionado Real Decreto 2/2004 determina la posibilidad de prorratear por trimestres naturales las cuotas que hubiesen sido abonadas por este concepto al inicio del ejercicio, excluyéndose a efectos de este cálculo, el propio trimestre en que se produzca la disolución con liquidación.

Esto implica que tras el acuerdo de disolución con liquidación societaria, podrá solicitarse la devolución de la parte correspondiente a los trimestres naturales del periodo impositivo en que no se hubiese ejercido la actividad.

7.2. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Si entre los componentes del activo de la sociedad que se disuelve y liquida se encuentra algún inmueble urbano se producirá, con carácter general, el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) tal y como ha recordado la Dirección General de Tributos (RDGT de 19.6.2001).

La Subsección VI del mencionado Real Decreto Legislativo 2/2004 establece la regulación de este impuesto siendo el objeto del mismo el incremento del

valor experimentado por los terrenos que se pone de manifiesto en los supuestos de transmisión de su propiedad. En los casos de disolución con liquidación societaria, bien los socios o partícipes en proporción a su participación en la sociedad, bien los terceros adquirentes del patrimonio empresarial, percibirán los bienes que formen parte del activo de la sociedad en liquidación, en este caso el terreno, produciéndose la transmisión de la propiedad del mismo, teniendo lugar el hecho imponible gravado por el impuesto y devengándose el impuesto. El sujeto pasivo del mismo es la propia sociedad en liquidación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 106 de la Ley de Haciendas Locales que en los supuestos de operaciones a título oneroso establece que el sujeto pasivo es el transmitente del terreno.

La base imponible del mismo estará constituida, tal y como ya hemos comentado, por el incremento del valor del terreno que se haya puesto de manifiesto y que se haya venido generando durante el tiempo en que haya permanecido dicho terreno en el activo de la sociedad que se disuelve, siempre tomando como referencia un periodo máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible de este impuesto, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales antes mencionada señala que deberá considerarse el valor que posea el terreno y, a los efectos del establecimiento de dicho valor se realiza una remisión al importe que sería objeto de consideración en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en los que la disolución societaria no concluya en un proceso liquidativo, como por ejemplo ocurrirá en los casos de cesión global del activo y el pasivo de una sociedad y siempre que se verifiquen las condiciones específicas para que fuese de aplicación el régimen especial de neutralidad fiscal en la realización de dichas operaciones, dichas operaciones estarían exentas de la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tal y como analizaremos con más detenimiento con posterioridad al abordar las especialidades propias de las operaciones de reestructuración empresarial.

8. Obligaciones formales de carácter tributario

Los supuestos de disolución con liquidación de la sociedad suponen, además de la extinción formal de la persona jurídica una vez inscrita convenientemente en el Registro Mercantil, el cese efectivo de las operaciones realizadas por la entidad hasta ese momento por lo que será una obligación inherente a la sociedad que se disuelve el poner en conocimiento de la Administración tributaria su cese de actividades. Esta comunicación a realizar a la Adminis-

tración tributaria deberá efectuarse mediante la utilización de los correspondientes modelos de declaración censal (Modelo 036 o Modelo 037) en función de que pueda optarse o no por la presentación de la modalidad normal o la simplificada, de acuerdo con los modelos aprobados por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 1274/2007, de 26 de abril.

En relación con el plazo legalmente establecido para la presentación del correspondiente modelo de declaración censal de baja, el artículo 11.3 de la mencionada Orden Ministerial fija el plazo de un mes a contar desde la cancelación efectiva de los asientos correspondientes a la sociedad que se disuelve en el Registro Mercantil. En los supuestos en los que no constasen dichos asientos registrales, la Administración tributaria deberá poner en conocimiento del Registro Mercantil la solicitud de baja que haya recibido con el objeto de que el Registro extienda una nota marginal en la hoja registral de la entidad.

Por otra parte, en relación con el plazo de presentación, la Dirección General de Tributos ha establecido en Resolución a su Consulta Vinculante de 14 de julio de 2006 el criterio de que en los supuestos de presentación fuera de plazo del modelo de declaración censal, deberá consignarse en el mismo la fecha efectiva del cese de las actividades con independencia de cual sea la fecha de presentación del modelo censal ante la Administración Tributaria, ya que es dicha fecha la que debe constar en el censo. En este sentido la mencionada Resolución de la Dirección General de Tributos pone de manifiesto la facultad que le ha sido otorgada a la Administración tributaria para poder desarrollar las actuaciones de comprobación que estime procedentes a los efectos de poder determinar dicha fecha de cese efectivo de las actividades.

III. RESPONSABILIDAD Y GARANTÍAS

En general, la Hacienda Pública protege su posición acreedora con distintas formas de aseguramiento del crédito tributario. En sentido amplio, puede decirse que todas las prerrogativas de que goza la Administración tributaria tienen por finalidad garantizar el crédito tributario: los procedimientos de gestión, recaudación e inspección, la ampliación de sujetos obligados al pago (como lo son los responsables o los sustitutos del contribuyente), etc. Pero también son medidas de tutela la exigencia de deberes de información, las garantías específicamente exigidas en aplazamientos, fraccionamientos, suspensiones, etc.

En un sentido estricto, sin embargo, sólo se ha de reconocer la existencia de garantías del crédito tributario en los casos en que de manera inmediata

la Ley regula medidas que directamente pretenden asegurar el crédito ante un eventual incumplimiento del deudor. El concepto de garantía presupone la posibilidad de realizar un bien concreto en aras de un interés recaudatorio, de ahí que sólo debiera aplicarse a las garantías reales y no como hace la Ley General Tributaria que regula bajo este título la preferencia en el cobro para la Hacienda Pública, la responsabilidad de los sucesores de empresa y otras medidas ya obsoletas como las ligadas a las exenciones o bonificaciones condicionadas (GARCÍA NOVOA). Por eso, ni todas las garantías en sentido técnico se regulan bajo tal rúbrica en la sección específica de la Ley General Tributaria (artículos 77 a 82) ni todos los institutos allí contemplados son auténticas garantías, pues se incluyen además como garantías las medidas cautelares.

Tradicionalmente suelen distinguirse las garantías reales (derecho de afectación —art. 79 LGT—, hipoteca legal tácita —art. 78 LGT—), que se dirigen a una cosa concreta y determinada, de las personales (fianza, aval, responsables —art. 41 y ss. LGT—), aunque algún autor (MUÑOZ MERINO, BELTRÁN) añade una tercera categoría, a saber, las garantías «procedimentales» para cubrir los supuestos de posiciones privilegiadas en el orden procesal (derecho de prelación —art. 71 LGT—), pues es en los casos de concurrencia de créditos cuando puede ejercitarse la garantía contemplada, para regular la situación privilegiada de los créditos preferentes (RDGRN de 15.12.1994).

También se ha distinguido (MUÑOZ MERINO) entre créditos privilegiados y créditos con derecho de prelación, para separar aquellos que otorgan un derecho de ejecución y satisfacción preferente por recaer sobre bienes específicos (los primeros), de los demás, pues para ambos créditos se reconoce el derecho de abstención.

Pues bien, precisamente alrededor de la disolución y liquidación de las sociedades se activan varias de las garantías, entendidas en sentido amplio, que el ordenamiento ha venido consolidando para mayor eficacia de los créditos tributarios. Sin perjuicio de la aplicabilidad de otros institutos, vamos a centrarnos aquí en el derecho de afectación (art. 79 LGT), la sucesión en la titularidad o el ejercicio de explotaciones económicas (art. 42 LGT y 125 RGR), la responsabilidad en que pueden incurrir los administradores concursales y los liquidadores de sociedades en general (art. 43.1 LGT) y la sucesión universal de los socios ante la extinción de la persona jurídica (art. 40 y 177.2 LGT y art. 127 RGR).

1. Responsabilidad por sucesión empresarial

La sucesión tributaria en sentido estricto, hace referencia al supuesto en el que uno o varios sujetos pasan a ocupar, frente a la Hacienda Pública, la

posición jurídica que ocupaban otro u otros que desaparecen, en la relación jurídica que permanece (GONZÁLEZ SÁNCHEZ, 19). El sucesor a diferencia del responsable, desplaza al deudor tributario de la relación jurídico-tributaria mientras que el responsable se sitúa a su lado como garantía personal del crédito tributario. De ahí que en la doctrina, haya habido autores que rebatan las tesis que han considerado a los sucesores responsables, entendiendo que debe prevalecer la consideración de la sucesión como instituto unitario para todas las ramas del ordenamiento, siendo la normativa civil la que lo regula, sin perjuicio de que en los diferentes sectores puede haber particularidades que no llegan a alterar el núcleo esencial a todas ellas (RODRÍGUEZ BEREIJO).

Lo cierto es que la sucesión empresarial se configura legalmente como un supuesto de responsabilidad solidaria (art. 42.1.c) LGT), requiriéndose la existencia de una sucesión en la explotación o actividad económica mediando un título jurídico, sin perjuicio que la sucesión pudiera llegar a acreditarse por la Administración válidamente mediante la valoración de hechos que implican tal sucesión, aun no mediando contrato o acuerdo escrito de transmisión de la empresa. Es éste criterio reiterado del Tribunal Económico Administrativo Central que sostiene la posibilidad de aplicar la responsabilidad por sucesión de empresa cuando ésta es de facto y no hay transmisión jurídico-formal (entre otras, RTEAC de 24.3.1999). El propio Tribunal Económico Administrativo Central ha señalado también que el montaje de un complejo sistema de sucesión en cascada no es obstáculo para apreciar la existencia real y probada de sucesión de empresa (RTEAC de 19.10.2000). Es más, la sucesión existe y es suficiente para ser considerada presupuesto de hecho de esta forma de responsabilidad incluso cuando se refiere a elementos aislados que permiten al sucesor la continuación de la actividad o explotación transmitida. Así, se afirma en un caso en el que se cedieron los derechos de explotación de una sociedad en liquidación a otra sociedad a cambio de un precio, vendiéndose también mercaderías y subrogándose la sociedad adquirente, a su vez, en los contratos de trabajo del personal al servicio de la empresa en liquidación, produciéndose una clara sucesión en la explotación y actividad económica, y permitiéndose la aplicación de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley General Tributaria anteriormente vigente. No tiene trascendencia el hecho de que la operación de compraventa se haya realizado dentro del proceso judicial de liquidación de la sociedad vendedora, porque no existe ninguna limitación legal concreta (RTEAC de 3.7.2003).

Especial relevancia tiene la delimitación negativa de este supuesto de responsabilidad que lo hace improcedente cuando la adquisición se refiere a elementos aislados que no permiten la continuidad de la actividad o la explotación; cuando media sucesión universal «*mortis causa*» o cuando media

sucesión universal de los socios ante la extinción de la persona jurídica. Especial tratamiento merece la sucesión del socio por fusión que, en la medida en que implique la continuación de la actividad estaría haciendo compatibles ambas formas de responsabilidad. Finalmente, tampoco procede este supuesto cuando la adquisición de la explotación económica se realiza en el seno del proceso concursal al concursado.

En cuanto al ámbito objetivo de esta clase de responsabilidad, la Ley General Tributaria establece que se extiende a las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular en el ejercicio de su actividad económica, incluidas las retenciones e ingresos a cuenta practicados o que se hubieran debido practicar y a las sanciones impuestas al transmitente (art.42.2.c) y 175.2). En cuanto a estas últimas, el Tribunal Económico Administrativo Central señaló en su Resolución de 18 de abril de 2007 que solamente resultan exigibles al sucesor las sanciones que representen un porcentaje sobre la cuota devengada por tributos que recaen sobre la actividad, su ejercicio o sus rendimientos, pues únicamente éstas serán deudas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas.

Por su parte, el artículo 175 de la Ley General Tributaria prevé la posibilidad de que el potencial adquirente de una explotación económica limite o extinga su responsabilidad mediante la obtención de la correspondiente certificación expedida por la Administración tributaria en la que se recojan detalladamente las obligaciones tributarias pendientes. De esta manera, el adquirente se verá eximido de responsabilidad respecto a todas aquellas obligaciones que no consten en el certificado, quedando también eximido de toda responsabilidad si la certificación no es expedida por la Administración en el plazo de tres meses desde su solicitud.

El criterio del legislador tributario de 2003 cambia la interpretación jurisprudencial hasta entonces vigente. Así, el Tribunal Supremo había calificado al sucesor de empresa como mero responsable subsidiario de las deudas pendientes del transmitente (STS 15.7.2000, 24.9.1999, 25.5.1994), zanjando la polémica existente sobre la naturaleza de la sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas.

2. Responsabilidad por adquisición de bienes afectos al pago de la deuda tributaria

La Ley General Tributaria ha reconocido tradicionalmente el derecho de afección de bienes al pago de deudas tributarias. Al amparo de la anterior Ley General Tributaria, los tribunales sostenían criterios opuestos en torno

a la naturaleza de este derecho. Según una primera tesis jurisprudencial, el derecho de afección contemplaba un supuesto próximo a la responsabilidad tributaria subsidiaria, por lo que para exigir al titular de los bienes afectos el pago de la deuda tributaria era preciso haber declarado fallido previamente al deudor principal. Según la tesis opuesta, se trataba de un supuesto de garantía real aunque sometido a limitaciones y a un procedimiento riguroso.

La Ley General Tributaria vigente regula entre las garantías del crédito tributario el derecho de afección (art. 79 LGT) de tal manera que cuando lo establezca una Ley (así ocurre en el ISD y en el ITP y AJD), los bienes y derechos transmitidos quedan afectos al pago de los correspondientes tributos que graven las transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, a menos que sea un tercero protegido por la fe pública registral o justifique haber adquirido los bienes con buena fe y justo título o en un establecimiento mercantil o industrial, en caso de bienes muebles no inscribibles. De acuerdo con tal garantía, cuando la deuda no es satisfecha en período voluntario ni en vía de apremio, la Administración tributaria puede requerir al poseedor del bien afecto el pago de la deuda —excluidos intereses, recargo de apremio y costas—. Si éste no lo hace dentro del plazo voluntario, el derecho de afección permite la ejecución del bien para satisfacer la deuda inicial, el recargo de apremio, intereses y costas.

La responsabilidad de los adquirentes de bienes afectos por derivación de la acción de cobro exige un acto administrativo (de declaración de fallidos de los deudores principales y posterior acto de derivación de responsabilidad), que debe ser reglamentariamente notificado. Tal responsabilidad se declara legalmente subsidiaria (art. 43.1.d) LGT), aunque se diferencia del régimen general por su carácter real, es decir, porque el responsable subsidiario sólo responde, en tal caso, con los bienes adquiridos afectos por la ley al pago de la deuda (STS de 1.2.1995). Es preciso en consecuencia, que la Hacienda Pública haya agotado sin éxito la acción recaudatoria frente a los sujetos pasivos, sean sustitutos o contribuyentes, declarándolos fallidos (STS de 20.1.2000).

El Tribunal Supremo ha asentado doctrina legal sobre la interpretación del artículo 76 de la Ley de Haciendas Locales en relación con el anterior artículo 41 de la Ley General Tributaria de 1963 ya que existen dos posibles interpretaciones: considerar la afección como un supuesto de «responsabilidad» o de «reipersecutoriedad» (STS de 9.4.2003) y se decanta claramente por calificar el supuesto de responsabilidad, siguiendo las sentencias de 20 de noviembre de 2000 y 1 de febrero de 1995.

3. Responsabilidad de los administradores y liquidadores

El incumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades genera diversos tipos de responsabilidad para los administradores: civil, frente a las sociedades, sus socios y acreedores por el daño causado; penal, en el caso de que las conductas sean constitutivas de delito y, tributario, de carácter estrictamente administrativo. La Ley General Tributaria contempla normas sustantivas y procedimentales sobre la responsabilidad tributaria y entre los supuestos genéricos que regula incluye las figuras de los administradores y liquidadores de las sociedades en diversas situaciones.

Nos referimos a continuación a dos de los supuestos regulados específicamente por la Ley General Tributaria en las letras b) y c) del apartado 1º del artículo 43, que se refieren a la responsabilidad de los administradores de sociedades que cesan en su actividad y, por otra parte, a la responsabilidad de los liquidadores y de los integrantes de la administración concursal.

Declara el Tribunal Económico Administrativo Central que es particularmente grave para los intereses de la Hacienda pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución o liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que actúan a modo de garantía del crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores, hasta el punto en que en ocasiones se ha declarado la responsabilidad solidaria de los administradores en las deudas de la sociedad en el caso de no convocar la junta general cuando concurra alguna de las causas de disolución de la sociedad (RTEAC de 23.6.2000).

La mencionada letra b) establece la responsabilidad tributaria de quienes sean los administradores —de hecho o de derecho— de personas jurídicas al tiempo en que éstas cesan en sus actividades siempre que no hayan observado una conducta diligente, en el sentido de no haber hecho lo necesario para el pago de deudas tributarias pendientes o haber tomado acuerdos o medidas causantes del impago.

El presupuesto de hecho de la responsabilidad es, por tanto, la falta de diligencia en el cumplimiento o pago de las obligaciones tributarias de la sociedad de quienes la administran al tiempo de cesar la actividad de ésta, siendo este último elemento de carácter meridianamente fáctico. Es decir, el cese de las actividades de la sociedad ha de existir y debe poder probarse con independencia de cualquier elemento formal, especialmente jurídico-formal, de manera que la propia disolución o liquidación de la sociedad son, a estos efectos, no determinantes. En este sentido existe abundante doctrina administrativa y jurisprudencial, resultando algunas resoluciones y sentencias muy

esclarecedoras, como es el caso de las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de abril de 1998 y 24 de septiembre de 1999 y la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1991 en las que se da carta de naturaleza a las tesis de que constituye clara omisión de la diligencia debida no haber disuelto y liquidado una sociedad cuando ya había cesado en sus actividades. Así se ha afirmado que *«en lo que hace al cese de hecho en la actividad social (artículo 40.1, párrafo segundo, de la LGT), por regla general es imposible fijar el momento concreto en que se produjo, al ser una situación puramente fáctica, no concretada necesariamente en un dato formal indubitado; habiendo presumido dicho cese razonablemente la Administración por la falta de presentación de declaraciones tributarias de todo tipo e impuesto durante varios ejercicios. No tiene nada que ver con la norma del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria la baja en el índice de entidades que creaba el artículo 28 de la Ley 61/1978, y a la que se refiere su artículo 29»*.

Respecto a este supuesto de responsabilidad, que al ser de carácter subsidiario exige la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, debe señalarse que no alcanza a las sanciones, a diferencia, lógicamente, del supuesto de responsabilidad de los administradores por la comisión de infracciones tributarias por parte de la persona jurídica administrada.

El cese de actividades está configurado en la Ley General Tributaria, y reconocido en la doctrina y en la jurisprudencia como un elemento fáctico configurador del presupuesto de hecho de la responsabilidad, de manera que no se requiere, en absoluto, que la sociedad se haya disuelto y liquidado. En este sentido, la responsabilidad de los administradores por el cese de actividades puede plantearse en la realidad sin necesidad de que medie proceso societario de extinción formal de la persona jurídica, como estableció, entre otras, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de mayo de 2001.

Por su parte, el supuesto que la Ley General Tributaria recoge en su artículo 43.1.c) se refiere a liquidadores y administradores concursales y se contemplan dos situaciones diferentes de responsabilidad subsidiaria. La primera se refiere a la responsabilidad por las obligaciones tributarias de la entidad devengadas con anterioridad a la situación de administración concursal, situación que exige, no solo que el responsable sea integrante de la administración concursal o liquidador de la sociedad concursada o en liquidación de que se trate, sin también que haya observado una conducta no diligente consistente en no haber realizado las gestiones necesarias para el cumplimiento íntegro de las obligaciones tributarias anteriores al concurso o a la liquidación de la sociedad. La segunda, es la relativa a la responsabilidad por las obligaciones tributarias y sanciones posteriores al proceso concursal o al de liquidación.

En este caso resultaría de aplicación la letra a) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria, es decir, solo habría responsabilidad subsidiaria por tales obligaciones tributarias y las correspondientes sanciones para las personas integrantes de la administración concursal de la entidad o para sus liquidadores cuando tengan asignadas funciones de administración. Esto ocurre en todo caso en el concurso necesario, en el que se suspende el ejercicio por el deudor de las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, siendo sustituido por los administradores concursales (art. 40.2 Ley 22/2003).

4. La sucesión en las personas jurídicas extinguidas

Entre los mecanismos de protección del crédito tributario, la Ley General Tributaria regula una específica regla de sucesión «*inter vivos*» que se produce al extinguirse la sociedad o entidad jurídica de que se trate. El artículo 40 de dicha Ley General Tributaria establece que las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas se transmitirán a los socios o partícipes quedando éstos obligados solidariamente. En el caso de sociedades que limitan la responsabilidad de los socios éstos responden solidariamente siempre hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda, límite que no opera en el caso de sociedades que no limitan tal responsabilidad.

Consciente de la realidad mercantil y de las dificultades procedimentales que esta institución podría acarrear, la Ley General Tributaria prevé expresamente la transmisión de las obligaciones devengadas en los casos en que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos. El Tribunal Económico Administrativo Central en una interesante Resolución de 13 de mayo de 2004, ha venido a subrayar que la disolución y liquidación de una sociedad no impide a la Administración tributaria determinar el importe de las deudas tributarias correspondientes a hechos imposables devengados con anterioridad a la disolución y liquidación. Ante la falta de pago de la deuda liquidada puede declararse la responsabilidad solidaria, en virtud del artículo 89.4 de la Ley General Tributaria y de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 15.1 del Reglamento General de Recaudación, a la entidad titular del 78,31% de las acciones de la sociedad disuelta y liquidada y sin que se le haya causado indefensión con los acuerdos dictados en el procedimiento inspector que han sido impugnados en vía económico-administrativa por la entidad deudora principal, puesto que no procede la personación de los socios en las actuaciones con entidades disueltas y liquidadas. Se ha concedido trámite de audiencia y exige-

do la deuda a la entidad sucesora que es responsable de las deudas liquidadas, sin perjuicio de lo que resuelva el Tribunal Económico Administrativo Central con motivo del recurso de alzada interpuesto por la entidad deudora principal contra las Resoluciones relativas a las actuaciones inspectoras.

Para los casos en que la extinción de la sociedad no ha ido acompañada de la correspondiente liquidación, la Ley General Tributaria establece un mecanismo de sucesión específico de acuerdo con el cual las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación, mecanismo que hace extensivo a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil.

Por último, conviene indicar que los socios o partícipes que hayan de responder como consecuencia de esta disposición, extienden su responsabilidad también a las sanciones que pudieran proceder por las infracciones cometidas por las sociedades y entidades, eso sí hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les corresponda.

IV. SUPUESTOS ESPECIALES

Tras haber abordado a lo largo de este capítulo los aspectos fiscales más relevantes de las operaciones de disolución con liquidación de sociedades, analizamos a continuación aquellos casos o supuestos que, por su especialidad, no reciben un tratamiento homogéneo y desencadenan una serie de implicaciones jurídico-tributarias que difieren del régimen general.

1. Sociedades patrimoniales

En virtud de la Disposición Transitoria Vigésimo Cuarta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, Impuesto sobre la Renta de No Residentes y sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, se establece el régimen fiscal aplicable a la disolución y liquidación de las sociedades patrimoniales. El régimen de las sociedades patrimoniales vino a sustituir en el año 2003 al anterior régimen de la transparencia fiscal, caracterizándose estas sociedades por cumplir determinadas condiciones, así, más de la mitad de su activo debe estar constituido por valores inmuebles o que no estén afectos a actividades económicas y más del 50% del capital social

debe pertenecer, directa o indirectamente, a 10 o menos socios o a un grupo familiar.

La aplicación de este régimen especial de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales está supeditado a que estas sociedades cumplan ciertos requisitos, como son: «1. a) *Que hubieran tenido la consideración de sociedades patrimoniales (...), en todos los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2005 y que la mantengan hasta la fecha de su extinción.* b) *Que en los seis primeros meses desde el inicio del primer periodo impositivo que comience a partir del 1 de enero de 2007 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registral de la sociedad en liquidación».*

La Dirección General de Tributos en Resolución a Consulta Vinculante de 7 de marzo de 2007, interpretando los ya mencionados requisitos, ha entendido que la consideración de sociedad patrimonial ha de mantenerse hasta su fecha de extinción y debe cumplirse la adopción del acuerdo de disolución durante los seis primeros meses del primer periodo impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2007, siempre que se proceda, con posterioridad, a la cancelación de los asientos registrales correspondientes a la sociedad que se liquida.

Las operaciones de disolución y liquidación que cumplan con todos los requisitos exigidos disfrutarán del siguiente régimen fiscal: exención en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Operaciones Societarias, no se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos con ocasión de la adjudicación a los socios de los inmuebles de naturaleza urbana —en la posterior transmisión de dichos inmuebles, se tomará como fecha de adquisición aquélla en la que entraron a formar parte del activo de la sociedad que se extingue— y en relación con el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve no se generará renta alguna derivada de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

En cuanto a los socios de la sociedad objeto de liquidación, se deberá tener en cuenta lo siguiente: el valor de adquisición y, en su caso, el de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el importe de los créditos y dinero o signo que represente lo adjudicado; si dicho resultado fuese negativo, será considerado como renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, sin que resulte de aplicación el régimen de los coeficientes reductores. En este caso, cada uno de

los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que los represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero. Por último, si el resultado fuese cero o positivo, se considerará que no existe renta ni pérdida o ganancia patrimonial. Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero. Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los elementos adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado resultante del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por el socio en la fecha de su adquisición por la sociedad sin que en el cálculo de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación el régimen de los coeficientes reductores.

Por otra parte, cabe considerar que durante los periodos impositivos que concluyan hasta la finalización del proceso de disolución con liquidación, siempre que la cancelación registral se realice dentro del plazo de los seis meses siguientes a la adopción del acuerdo, continuará aplicándose el régimen de las sociedades patrimoniales de acuerdo con la regulación vigente a 31 de diciembre de 2006, tanto para la sociedad como para los socios, si bien, será de aplicación el tipo de gravamen del 18 por ciento sobre la parte especial de la base imponible. No obstante, si la cancelación registral se realizara una vez haya transcurrido el plazo de seis meses, sería de aplicación el régimen general.

De acuerdo al criterio de la Dirección General de Tributos en Resolución a Consulta Vinculante de 28 de junio de 2007, *«si la entidad consultante no se acogiera al régimen transitorio de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales (...) y dado que con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007, queda derogado el régimen especial de las sociedades patrimoniales, quedará sometida al régimen general del Impuesto, (...) por lo que le serían de aplicación las normas generales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades»*.

2. Cesión global de activo y pasivo empresarial

Las operaciones de cesión global de activo y pasivo pueden definirse como aquellas mediante las cuales, en el contexto de un proceso de disolución que haya sido acordado previamente, una sociedad trasmite la globalidad de su

activo y su pasivo a uno o varios de sus socios o accionistas o bien a favor de un tercero, sin que tenga lugar el proceso posterior de liquidación.

Con independencia de quién sea el beneficiario de la cesión de la totalidad de los bienes y deudas de la sociedad que se disuelve, esta operación no puede calificarse como neutral desde un punto de vista económico, puesto que tanto en el caso en que los beneficiarios sean terceros ajenos a la sociedad que se disuelve como en el supuesto en que sean accionistas o partícipes de la misma, se integrará en la esfera jurídica del beneficiario un patrimonio susceptible de valoración, lo que implica que producirá, asimismo, una ganancia o una pérdida que será calculada por diferencias respecto a la participación preexistente, en el caso en que los socios sean los sujetos que ven modificada su masa patrimonial previa.

Respecto al régimen tributario aplicable a este supuesto, y siguiendo el criterio de distinguir cada figura tributaria en particular, pasamos a concretarlo.

Así, respecto del Impuesto sobre Sociedades el artículo 83.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera que *«tendrá la consideración de fusión la operación por la cual (...) c) Una sociedad 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 los valores representativos de su capital social»*. En este sentido, la no apertura de un proceso liquidativo posterior, alcanza gran relevancia desde el punto de vista tributario en el desarrollo de estas operaciones, puesto que la asimilación que la normativa realiza entre las fusiones y las operaciones de cesión global de activo y pasivo respecto de la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal, únicamente será válida si en dichas operaciones de cesión global no prima una finalidad liquidatoria ya que, en caso contrario, no sería de aplicación dicho régimen especial.

Así lo ha puesto de manifiesto la Dirección General de Tributos en Resolución a su Consulta Vinculante de 16 de mayo de 2005 al señalar que *«desde un punto de vista mercantil, las operaciones que cumplen los requisitos establecidos en el artículo 83.1.c) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades son (...), así como la cesión global de activos y pasivos a que se refiere el artículo 266 de dicha norma legal siempre que, a efectos mercantiles, esta operación pueda utilizarse con finalidad distinta de la estrictamente liquidatoria»* y lo remarca asimismo, en su Resolución a Consulta Vinculante de 23 de septiembre de 2005, al entender que los supuestos de cesión global de activo y pasivo de una sociedad anónima, *«en la medida que no impliquen una liquidación de la sociedad disuelta, tienen la consideración de operaciones de disolución sin liquidación, por cuanto el artículo 266 de la Ley de Sociedades*

Anónimas (...) indica que «una vez disuelta la sociedad se abrirá un periodo de liquidación, salvo en los supuestos de fusión o escisión total o parcial o cualquier otro de cesión global del activo y pasivo», mientras que si se trata de una sociedad de responsabilidad limitada «será necesario acudir a su regulación específica (...). En este sentido, el artículo 117 de la Ley 2/1995 (...), que regula la cesión global del activo y del pasivo, se encuentra incluido en la Sección Segunda (Liquidación) del capítulo X (De la disolución y liquidación), por lo que una interpretación tanto sistemática como teleológica de la norma nos lleva a la conclusión de que la cesión global del activo y pasivo de una sociedad limitada supone una auténtica liquidación de la sociedad» (en el mismo sentido, RDGT de 28.6.2007).

Con carácter general, la asimilación de las operaciones de cesión global a las de una fusión tiene relevancia desde el punto de vista del Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que permitirá la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal. Siendo dicho régimen voluntario, deberá optarse por la adscripción al mismo en los términos del artículo 96.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo de interés destacar que dicha opción deberá incluirse en el proyecto o en los acuerdos sociales de la entidad transmitente y de la adquirente siempre que ambas sean residentes en España, mientras que si ambas entidades son no residentes en España, la opción la ejercerá la entidad adquirente y deberá constar en la escritura pública de la transmisión.

Adicionalmente, dicha opción deberá ser puesta en conocimiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria mediante la emisión de una comunicación, por parte de la entidad adquirente, que deberá ser presentada dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública o si no fuese necesaria la inscripción, desde la fecha de otorgamiento de la escritura.

La aplicación del régimen de neutralidad fiscal tiene una serie de implicaciones que se manifiestan, tanto en el ámbito de la entidad transmitente como en el de la entidad perceptora de los bienes y, con carácter general, tal y como establece el artículo 96.2 de la Ley del Impuesto de sociedades «no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal». De esta forma, tal régimen fiscal especial únicamente será de aplicación cuando efectivamente su aplicación se fundamente en la existencia de «motivos económicos válidos», circunstancia ésta que podrá ser sometida a valoración por parte de la Administración Tributaria y siempre

que no se sustente la operación en la mera obtención de los beneficios fiscales inherentes al mismo.

Con carácter general, y tal y como ya hemos comentado antes, en los supuestos de disolución societaria, la entidad que se disuelve estará obligada a la integración en su base imponible de una renta que se calcula como la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. Ello no obstante, el régimen de neutralidad fiscal implica un diferimiento en la tributación de la renta que se genera en la entidad que se disuelve, ya que tal y como establece el artículo 84.1.a) de la Ley del Impuesto de sociedades, dicha renta no se integrará en la determinación de su base imponible y los bienes y derechos adquiridos serán valorados por los adquirentes, a efectos fiscales, por el mismo valor que tenían en la entidad transmitente antes de la realización de la operación.

Asimismo, la realización de este tipo de operaciones también tiene sus implicaciones para las entidades adquirentes que posean forma jurídica societaria ya que frente al régimen general que implicaría la integración de una renta generada como la diferencia entre el valor de mercado de los elementos recibidos y el valor contable de la participación anulada, en aplicación de este régimen fiscal especial dichas entidades no integrarán en la base imponible la renta generada acogándose, por tanto, dicha renta al régimen de diferimiento.

Hasta aquí, hemos analizado las implicaciones fiscales que este régimen especial de neutralidad fiscal tiene en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, si bien, cabe destacar que este régimen, pese a venir contemplado expresamente en la regulación propia de este impuesto, no ve reducida su influencia al mismo, tal y como veremos a continuación.

En aquellos casos en los que el beneficiario de la operación de cesión global del activo y pasivo societarios sea una persona física y dicha operación cumpla con los requisitos para ser sometida al régimen de neutralidad fiscal, sería de aplicación un régimen de diferimiento, al igual que en el caso de los accionistas o beneficiarios personas jurídicas, lo que implica que la alteración patrimonial que se produciría no tendría lugar en el supuesto de percepción de los bienes, sino que sería de aplicación cuando dichos bienes fuesen transmitidos por el adquirente.

A efectos de la valoración de los bienes adquiridos, su valor contable coincidirá con el valor al que figurasen contabilizados en la sociedad transmitente dichos elementos patrimoniales antes de producirse la operación de cesión.

Será aplicable el régimen de neutralidad fiscal en los supuestos de cesión global del activo y del pasivo también en los supuestos en que entre las socieda-

des intervinientes se encuentren entidades no residentes en España, previendo el artículo 84.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la no integración de rentas en determinados casos, que detallamos a continuación. Si la entidad adquirente de los bienes de una transmisión realizada por una entidad española es residente en el extranjero, sólo se excluirán las rentas derivadas de la transmisión de los elementos que queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español; si las rentas derivan de la transmisión entre entidades residentes en España, de establecimientos permanentes situados en Estados no pertenecientes a la Unión Europea; si las rentas proceden de la transmisión entre entidades residentes en España de establecimientos permanentes situados también en territorio español. En este caso, se considera que si la entidad adquirente reside en el extranjero sólo se excluirán de tributación las rentas derivadas de las transmisiones de elementos que queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

Si las rentas derivan de la transmisión de un establecimiento permanente situado en algún Estado miembro de la Unión Europea por parte de una entidad residente en España a favor de una entidad residente en alguno de dichos Estados miembros de la Unión Europea y siempre que esta última entidad revista alguna de las formas contempladas en la Directiva 90/434/CE, del Consejo, de 23 de julio de 1990 y esté sujeta y no exenta de un impuesto similar al impuesto sobre Sociedades español.

La Dirección General de Tributos ha venido aplicando la legislación aquí comentada, tal y como se ha puesto de manifiesto en diversas resoluciones a consultas, tales como la de 22 de septiembre de 2004 donde se determina que la operación de cesión global de activos y pasivos de una entidad española a favor de su accionista mayoritario de origen francés, podrá acogerse al régimen de neutralidad fiscal, si bien, dicho régimen especial que implica el diferimiento en la integración de las rentas generadas en la adquirente se entiende circunscrita a los activos afectos a la entidad española.

Siempre que la operación de cesión global de activo y pasivo verifique los requisitos necesarios para poder acogerse al régimen de neutralidad fiscal, no estarán sujetas a tributación, en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial considerando que las mismas deberán verificar, igualmente, los requisitos de aplicación de esta regla de no sujeción, ya contemplados en el epígrafe 4.1 anterior.

La aplicación de esta regla de no sujeción en el contexto de estas operaciones es defendida por la Dirección General de Tributos en Resolución a Consulta Vinculante de 10 de enero de 2002, entre otras (asimismo, RDGT de 4.9.2000).

Las operaciones de cesión global de activo y pasivo que estén sometidas al régimen de neutralidad fiscal estarán exentas, asimismo, de este impuesto con base en lo establecido en el artículo 45.I.B).10 del Real Decreto Legislativo 1/1993. Adicionalmente, en las operaciones de cesión global que se acojan al régimen especial de la neutralidad fiscal no se producirá el devengo de este impuesto en relación con la transmisión de estos inmuebles que se incluyan en la relación de activos cedidos.

La ausencia de devengo impositivo cuando tiene lugar esta operación implica que cuando se produzca la posterior transmisión de estos bienes por parte del adquirente, el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha producido el incremento de valor no se verá interrumpido por la realización de la operación especial.

Tras haber revisado la fiscalidad derivada de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal sobre las operaciones de cesión global de activo y pasivo, consideramos necesario abordar el tema de la subrogación en los derechos y en las obligaciones tributarias que tiene lugar en el marco de estas operaciones.

Como ya explicamos con anterioridad, estas operaciones de cesión de la totalidad del patrimonio empresarial, tanto del activo como del pasivo, pueden realizarse a favor de un único accionista o tercero o pueden ser varios los beneficiarios. De esta forma, dependiendo del tipo de supuesto de partida, podrá derivarse la existencia de una sucesión a título universal —si tenemos un único adquirente— o una sucesión circunscrita únicamente a los bienes y derechos que hayan sido percibidos por parte de un adquirente, cuando éstos últimos son varios y entre ellos han sido repartidos todos los elementos empresariales.

La sucesión a título universal es contemplada en el artículo 90 de la Ley del Impuesto de sociedades que establece que *«cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente»*, mientras que el apartado 2 del mencionado artículo establece que *«cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos»*.

Con base en la normativa mencionada, podemos afirmar que el régimen de neutralidad fiscal establece como principio general la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente, siendo un claro ejemplo de esta subrogación la facultad que se le otorga a la entidad adquirente de compensar las bases imponibles negativas que, en su caso, estuviesen pendientes de compensación en la entidad transmitente a la fecha de realización de la operación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 90.3 de la Ley del Impuesto de sociedades y tal y como establece la Dirección General de Tributos en su Resolución a Consulta Vinculante de 13 de enero de 2005.

A estos efectos, cabe destacar que la subrogación en las obligaciones tributarias en los supuestos de sucesión empresarial ha sido, asimismo, objeto de estudio y análisis en numerosas ocasiones por parte de la jurisprudencia.

Así, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 de septiembre de 1999 viene a sentar doctrina en relación con la responsabilidad tributaria señalando que: *«Una figura especial es la de disolución de una sociedad con adjudicación de todo su patrimonio a su único socio, (...) supuesto que inicialmente no se consideró por la doctrina y por el Derecho de Sociedades como una modalidad de fusión, (...), pero en el que evidentemente se daba la transmisión universal del patrimonio de la sociedad disuelta, de modo que las deudas devengadas eran transmitidas «ipso iure» a la sociedad-socio (único). (...) La disolución de la entidad y la asunción de todo su activo y su pasivo por su único socio, implica que ésta asuma todas las obligaciones tributarias devengadas por su filial disuelta»* (vid. también STS de 27.9.2002 y 17.5.2005).

Por tanto, teniendo presente lo señalado tanto por el legislador tributario como por la jurisprudencia de nuestros Tribunales, las operaciones de cesión global de activo y pasivo darán lugar, en el ámbito del adquirente a una responsabilidad en las obligaciones tributarias que se deriven de la entidad transmitente, dependiendo el grado de la misma del tipo de sucesión de que se trate pudiendo ser o no a título universal.

V. OTROS SUPUESTOS ESPECIALES

Por último, vamos a analizar algunos supuestos que pese a no ser tan frecuentes en nuestro contexto económico, el alcance fiscal de las operaciones de disolución y liquidación vinculadas a los mismos merece ser contemplado separadamente.

1. Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros

Las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVEs) se caracterizan, desde un punto de vista jurídico, por tener como objeto social la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en España, para lo cual deben contar con la correspondiente organización de medios materiales y humanos que permita la realización de dicha actividad.

Este tipo de entidades cuentan, conforme establece el artículo 117 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con un régimen de tributación especial de acuerdo con el cual los dividendos procedentes de las entidades en las que participan así como las rentas derivadas de la transmisión de los valores o participaciones en las entidades no residentes gozarán de exención para evitar la doble imposición económica internacional.

Por otra parte, respecto a la disolución y liquidación de sociedades, cuando tiene lugar la disolución de la entidad no residente en la que participa la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros, no se integrará en la base imponible de ésta última la renta derivada de la liquidación de la entidad no residente, tal y como pone de manifiesto la Dirección General de Tributos en su consulta de 1 de marzo de 2000 al señalar que: «*Dado que la renta generada en la disolución de la sociedad (no residente) coincidiría con la obtenida en la transmisión de la participación en la misma, caso de que aquélla se realizase entre partes independientes, por cuanto ambas operaciones recogen el mismo hecho económico que es el valor de la sociedad participada, el régimen fiscal de las rentas que se pongan de manifiesto en dichas operaciones debe ser coincidente y, en consecuencia, no se integraría en la base imponible de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros la renta generada en la liquidación de la entidad participada no residente*».

2. Supuestos de transformación que no dan lugar a la disolución o liquidación societaria

La transformación de sociedades mercantiles no extingue la personalidad jurídica de la sociedad que se transforma ni supone su disolución, por lo que no provoca para el socio persona física ninguna ganancia o pérdida, aunque se canjeen acciones por participaciones o viceversa. Así pues, en aquellos casos en los que tenga lugar una mera transformación de la sociedad, sin que en ningún caso se extinga su personalidad jurídica ni se origine su disolución, tal y como determina la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante

de 26 de enero de 2005 *«la misma no provoca en el socio (persona física) una ganancia o pérdida patrimonial (...). En la transmisión de las acciones recibidas como consecuencia de la transformación se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a las participaciones en la sociedad objeto de transformación»*.

Esto implica que de estos supuestos no se deriva implicación fiscal alguna para el socio o partícipe manteniéndose, asimismo, como fecha de adquisición de las participaciones sociales la correspondiente a la compra de los títulos de la sociedad que posteriormente se transforma.

3. Las Juntas de Compensación y Sociedades Anónimas de Transformación

Las Juntas de Compensación son entidades urbanísticas colaboradoras del órgano administrativo encargado de la gestión urbanística, en las que se integran, además de otros protagonistas de la actuación urbanizadora, los propietarios de suelo en el sistema de compensación, a efectos de cumplir solidariamente los deberes legales de equidistribución, cesión y urbanización, con el fin último de poder ejercitar individualizadamente su derecho a edificar (art. 24 RGU). En la medida que colaboran y llevan a cabo funciones de ejecución del planeamiento, constituyen entes descentralizados dotados de personalidad jurídica pública y de naturaleza administrativa, debiendo inscribirse en el Registro de Entidades Urbanísticas Colaboradoras, momento a partir del cual adquieren su personalidad jurídica.

La legislación del suelo y de gestión urbanística prevé expresamente la exención en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados si se cumplen todos los requisitos urbanísticos y la no sujeción —por no consideración de supuesto de transmisión de dominio— en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el caso de las transmisiones de terrenos que por aportación de los propietarios o por expropiación que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación, con la singularidad de que deben girarse las correspondientes liquidaciones correspondientes al exceso cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados (art. 159 LS y 171 RGU).

Al tener las Juntas de Compensación naturaleza administrativa, personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades siendo aplicable el régimen de

las entidades parcialmente exentas, siempre y cuando pueda considerarse que no tienen ánimo de lucro. Respecto al alcance de la exención, ha afirmado el Tribunal Supremo que abarca las enajenaciones de terrenos realizadas por la Junta de Compensación con la finalidad de sufragar los gastos de urbanización en cumplimiento de sus fines estatutarios, con el argumento de que la actividad de venta de la Junta no conlleva la realización de una «actividad económica» originadora de «rendimientos» en el sentido del artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino que, en cuanto agentes descentralizadores de la Administración urbanística, cumplen funciones públicas al actuar en lugar de la propia Administración y precisamente, el hacer frente a los gastos de urbanización es uno de esos fines, estando facultada la Junta para enajenar terrenos reservados para tal fin a terceros, quedando eclipsada toda consideración «como explotación económica» del cumplimiento o ejercicio de dicha facultad (STS 12.5.2005).

Es determinante distinguir a efectos tributarios dos tipos de Juntas de Compensación y en ello se ha insistido en la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos. De un lado, aquellas en las que la Junta actúa en sustitución de los propietarios —como fiduciaria—, y de otro, aquellas en las que los propietarios de los terrenos transmiten la propiedad a la Junta —caso que debe estar expresamente contemplado en los Estatutos— (RDGT 1.8.2005 y 20.6.2005). La diferencia fundamental está en que en el primer caso, la incorporación del propietario de la Junta no supone ninguna variación patrimonial, teniendo los gastos de urbanización la consideración de mejora que forma parte del valor de adquisición de la finca (RDGT 23.12.2003), mientras que en el segundo, se producen dos variaciones patrimoniales, la primera, en la transmisión a la Junta y la segunda en la adjudicación de la Junta al comunero (RDGT 3.10.2006), que serán objeto de la correspondiente tributación por el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales.

En cuanto a la transmisión de terrenos urbanizados por una Junta de compensación fiduciaria, determina ésta una ganancia o una pérdida patrimonial. También se devenga ganancia o pérdida por la indemnización recibida de la Junta de compensación por el desalojo de la vivienda habitual, que compensa la demolición de la misma y los gastos de traslado y alquiler de vivienda en tanto terminen las obras de la Junta (RDGT 13.3.2001).

No obstante, si el propietario desarrollaba actividades de promoción o si, con posterioridad a la adquisición de los terrenos, la condición de vendedor recae sobre él, la venta puede generar rendimientos de actividades económicas (RDGT 29.6.2006).