



UNIVERSITAS
Miguel Hernández



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

- TRABAJO FIN DE MÁSTER -

Curso académico 2018/2019

**ASPECTOS TRIBUTARIOS EN EL
PROCESO DE EXTINCIÓN
DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL**

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche

Autor: José Luis López Gómez

Tutor: Juan Benito Gallego López

RESUMEN

Al principio de la pasada década, el legislador alumbró la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, anticipándose de forma cuasi-profética a una de las mayores crisis financieras que se recuerdan, que hizo temblar los cimientos de la economía mundial durante varios ejercicios. Tras 16 años, y después de varias modificaciones de distinto calado del texto legal, los datos hablan por sí solos: cerca del 90% de los procedimientos termina en liquidación, y de los convenios judicialmente aprobados, la mitad termina por incumplirse. En resumen: un 5% de éxito.

Asimismo, ya en plena crisis, sale a la luz el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital; entre otras cuestiones, aportó a nuestro ordenamiento jurídico la necesaria armonización en lo relativo a la disolución y liquidación de las sociedades de capital, etapa en la vida de la empresa a la que dedica un capítulo.

En este contexto de inestabilidad económica, la disolución de las sociedades de capital se multiplica, y aparecen en escena los administradores concursales y los liquidadores societarios, que deben tomar las riendas de la entidad, y llevarla de forma ordenada a su liquidación y extinción definitiva. Para ello, deben atender la normativa mercantil citada (Ley concursal y Ley de Sociedades de Capital), pero sin descuidar la legislación tributaria. En este sentido, y en el mismo año que la Ley Concursal, se publicó la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en su capítulo III se desarrolló, entre otras cuestiones, la responsabilidad tributaria, dedicando precisamente un apartado de la responsabilidad subsidiaria a administradores concursales y liquidadores *“de sociedades y entidades en general”*.

En el presente trabajo se hace un repaso de la legislación mercantil y tributaria que afecta a los procesos de disolución de las sociedades de capital, y de aquella doctrina que resulta necesaria para su adecuada interpretación. Se pone especial énfasis en las obligaciones tributarias de las sociedades disueltas, en la representación de la entidad (incluso más allá de su propia *“extinción formal”*), y en la responsabilidad en la que pueden incurrir administradores concursales y liquidadores en el desempeño de su cargo.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
INTRODUCCIÓN.....	7
Motivación y objetivos del trabajo	7
Metodología.....	8
ASPECTOS MERCANTILES	10
1. Introducción.....	10
2. Unificación de doctrina del Tribunal Supremo	12
3. El proceso de disolución de las sociedades de capital.....	15
3.1 La disolución	16
3.2 La liquidación.....	18
3.3 La extinción	20
3.4 La cancelación de asientos registrales	21
4. Liquidadores y administradores concursales. Nombramiento y cese. Posibles actuaciones posteriores	22
ASPECTOS TRIBUTARIOS.....	25
5. Introducción.....	25
6. El Impuesto sobre Sociedades	26
7. El Impuesto sobre el Valor Añadido	28
8. Impuestos locales.....	29
9. Otras obligaciones de carácter tributario	30
10. Tributación para los socios	32
11. Representación legal de la sociedad disuelta ante la AEAT	34
11.1 Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo	34
11.2 Comunicación por medios electrónicos con la AEAT	36
11.3 Contradicciones legislativas, problemas prácticos (y alguna solución)	38

12. Responsabilidad tributaria subsidiaria de liquidadores y administradores concursales.....	44
12.1 Introducción.....	44
12.2 Marco normativo	45
12.3 Posición de la jurisprudencia.....	47
12.4 La responsabilidad subsidiaria tributaria del administrador concursal	48
<i>Fases a considerar para determinar la responsabilidad</i>	<i>49</i>
<i>Obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la atribución de las facultades de administración de la concursada</i>	<i>51</i>
<i>Obligaciones tributarias devengadas desde la atribución de las facultades de administración de la concursada</i>	<i>55</i>
12.5 La responsabilidad subsidiaria tributaria del liquidador.....	57
12.6 Posibles vías de recurso frente a la AEAT	59
12.7 Conflictos de jurisdicción, y otras cuestiones controvertidas	60
 CONCLUSIONES.....	 63
 BIBLIOGRAFÍA	 67
 WEBGRAFÍA	 68

ABREVIATURAS

AC: Administración Concursal

AEAT: Agencia Estatal de la Administración Tributaria

art.: Artículo

CDI: Convenio de Doble Imposición

DGRN: Dirección General de los Registros y del Notariado

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LC: Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal

LGT: Ley 58/2003, General Tributaria

LIRNR: Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

LJV: Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria

LRHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

LSA: Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

LSC: Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

LSL: Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada

RD: Real Decreto

RGAT: Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

RM: Registro Mercantil

RRM: Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TS: Tribunal Supremo

INTRODUCCIÓN

Motivación y objetivos del trabajo

La colaboración con la Administración de Justicia como economista auditor de cuentas me ha dado la oportunidad, en los últimos años, de representar a varias sociedades mercantiles, tras ser designado como administrador concursal, en unos casos, y como liquidador mercantil, en otros.

En el desempeño de ambas funciones, y comoquiera que la gran mayoría de procedimientos concursales en España termina en la liquidación de la entidad, tarde o temprano llega el momento de la extinción de la persona jurídica, que en principio culmina con los asientos de cancelación en el Registro Mercantil (RM) correspondiente; y digo en principio, porque lo cierto es que en la práctica siempre hay determinadas actuaciones pendientes de ejecución tras dicha cancelación registral: presentación de declaraciones fiscales, baja censal, cancelación de cuentas corrientes en entidades financieras, etc.

De hecho, la propia legislación mercantil contempla circunstancias en las que, extinguida *de facto* la sociedad, debe intervenir quien fuera designado como liquidador societario (en el caso de activos sobrevenidos, para la formalización de determinados actos jurídicos en nombre de la entidad...), o como administrador concursal (reapertura del procedimiento para liquidar posibles bienes y derechos aparecidos con posterioridad).

No obstante, la propia inercia de cumplir con las obligaciones que la Ley de Sociedades de Capital y la Ley Concursal atribuye, respectivamente, a liquidadores y administradores concursales puede llevar a éstos, extinguida la sociedad, a actuar fuera de su ámbito competencial, pudiendo incluso incurrir en responsabilidad por ello.

En este sentido, el diferente trato de una misma materia en las distintas áreas del Derecho, en unos casos (como se verá, en ocasiones la normativa tributaria entra en conflicto con la legislación mercantil), o incluso la propia falta de regulación, en otros, genera cierta incertidumbre.

Con el presente estudio se pretende dar respuesta a determinados interrogantes que se le puedan plantear al liquidador judicial o administrador concursal tras la extinción de la entidad que ha venido representando, principalmente desde una perspectiva tributaria.

Asimismo, se tratará de abordar las responsabilidades de diversa índole en las que pudieran incurrir estos profesionales, analizando (i) la legislación tributaria aplicable, (ii) la interpretación que de dicha normativa realiza los tribunales de justicia, y (iii) los criterios y *tendencias* de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para tramitar los procedimientos de derivación de responsabilidad contra aquéllos.

Metodología

El presente Trabajo Fin de Máster se ha estructurado en dos bloques principales.

En primer lugar, en el apartado de *ASPECTOS MERCANTILES*, se analiza aquella parte de la legislación mercantil en vigor que hace referencia a la disolución y extinción de las sociedades de capital, repasando importante doctrina sentada recientemente por el Tribunal Supremo (TS) en este ámbito.

A continuación, en el epígrafe de *ASPECTOS TRIBUTARIOS*, se estudia las referencias a la extinción societaria en la normativa tributaria. Este bloque ha sido desarrollado en tres subapartados:

- El primero de ellos se ha dedicado a las obligaciones tributarias, de carácter tanto material como formal, de las sociedades disueltas.
- Asimismo, se ha estudiado las principales disposiciones normativas relacionadas con la representación de la entidad disuelta ante la AEAT, analizando determinados problemas que pueden surgir en la práctica.

- Finalmente, se ha abordado la responsabilidad tributaria de los liquidadores y de los administradores concursales, partiendo de la normativa específica, la posición de la doctrina al respecto, y los objetivos perseguidos en los últimos ejercicios fiscales por la AEAT.

Para la realización del presente trabajo, al margen de consultar los textos legales correspondientes, y tomar aquellas resoluciones que nos brinden el criterio jurisprudencial más reciente adoptado en aspectos controvertidos, se ha hecho uso de fuentes bibliográficas y artículos doctrinales publicados tanto en revistas especializadas como en portales web; lo que, en su caso, ha quedado debidamente recogido en los apartados finales, *BIBLIOGRAFÍA* y *WEBGRAFÍA*, tal y como exige el correspondiente protocolo de elaboración de este Trabajo Fin de Máster.

Asimismo, se ha considerado interesante asistir a varias actividades formativas relacionadas tanto con la extinción de las sociedades de capital como con el régimen de responsabilidad tributaria de los administradores sociales y concursales, que han sido organizadas coincidiendo con la preparación del presente trabajo; en cualquier caso, el uso de información, materiales e incluso opiniones de los ponentes ha quedado oportunamente plasmado en el presente, identificando la actividad formativa, y al autor del contenido utilizado.

1. Introducción¹

La extinción de las sociedades de capital debe considerarse un procedimiento complejo, no solo por la abundante normativa de distinto rango y naturaleza que, en mayor o menor grado, la regula, sino porque la desaparición jurídica de la entidad debe implicar la desaparición de cualquier relación jurídica que haya creado la sociedad mercantil desde el momento de su constitución como tal. Y es que no se debe olvidar que la entidad legalmente constituida tiene su personalidad, su patrimonio, sus derechos y obligaciones... Todo ello implica la existencia de determinadas relaciones de carácter interno, entre la sociedad y los propios socios (o incluso entre los propios socios entre sí), y otras relaciones de la sociedad con terceros: proveedores, clientes, administraciones públicas (por impuestos no satisfechos, devoluciones no percibidas, o incluso procedimientos pendientes con éstos), procedimientos judiciales en curso...

Si bien en determinados supuestos no se plantean grandes complicaciones, ya que se parte de un acuerdo unánime de los titulares del capital social de la entidad, todo se complica cuando la futura extinción parte de una situación de bloqueo, bien de la junta de accionistas, bien del órgano de administración, o de ambos, que suele desembocar en un procedimiento judicial; en la actualidad regulado por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria (LJV). Pero la cuestión se complica aún más, si lo que nos encontramos es una situación de crisis empresarial, más habitual de lo deseado en los últimos años: entra en juego el denominado Derecho societario de la crisis, y se debe conjugar disposiciones puramente concursales (Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal; citada como LC), con lo que es estrictamente la legislación de sociedades de capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, LSC), así como con la diversa normativa de carácter tributario; y no siempre van de la mano todas estas normas.

¹ Este punto incluye algunas nociones básicas desarrolladas por D. Javier Escolano Navarro, Notario de la ciudad de Murcia, en el curso “Guía para la extinción de sociedades por cese de negocio” impartido el 27 de marzo de 2019 en el Colegio de Economistas de la Región de Murcia, recogidas a vuelapluma por el firmante de este trabajo.

En este ámbito, es importante tener claras las diferencias entre los distintos conceptos que intervienen: la disolución, la liquidación, la extinción y la cancelación registral.

Si bien se desarrollarán en puntos posteriores, debemos adelantar que:

- La disolución es un punto de inflexión en el que el rumbo de la entidad cambia totalmente: orientada ésta a la producción de bienes y/o servicios para la obtención de un beneficio para los socios, tras su disolución ya no se tiene más objeto que la realización de aquellas operaciones conducentes a liquidar su patrimonio y tramitar su extinción.
- En la liquidación, el profesional designado vela por la integridad del patrimonio social, debiendo concluir todas las operaciones pendientes (con proveedores y acreedores, deudores...), y distribuir el haber social resultante, en su caso, entre los socios vía cuota de liquidación.
- Tras la extinción de la entidad, ésta no existe: se asume su “muerte civil”. Como se verá, es importante distinguir entre extinción formal (con la formalización e inscripción de la escritura de liquidación en el Registro Mercantil, o por la resolución judicial firme que la dicta), y extinción material (cuando ya no queda ningún activo, ningún pasivo, ninguna de las relaciones que ha venido manteniendo la sociedad mientras estaba en funcionamiento). Además, partiendo del hecho que bajo la sociedad subyace un proyecto empresarial o profesional, que fue germen de su constitución, es posible que la extinción de dicho proyecto no coincida con la extinción de la persona jurídica.
- Con la cancelación registral, esos documentos que determinan la extinción formal de la sociedad provocan el cierre de su hoja en el RM, el cual a partir de ese momento no ofrece más publicidad de la misma. Ello no quiere decir que la sociedad no subsista: como se ha dicho, para el TS (en resolución que se analizará más adelante), aún disuelta, liquidada y extinguida, mantiene una personalidad jurídica subyacente, mientras no se agoten todas sus relaciones jurídicas.

Antes de continuar con el presente trabajo, se debe advertir que no serán objeto del mismo aquellos supuestos recogidos en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, identificados habitualmente como casos de disolución sin liquidación.

2. Unificación de doctrina del Tribunal Supremo

Comenzaré este bloque del trabajo por una obligación de hacer, valorada en 48.822,39 euros. ¿En qué consistía? En concreto, en la realización de las obras y reparaciones necesarias para la correcta ejecución de la colocación del suelo de terrazo de una vivienda en Riba-roja de Túria (Valencia). ¿Cuál fue su origen? Pues la compradora de dicha vivienda recibió el inmueble en 2005, y unos años después advirtió que existían defectos en la colocación del pavimento de la vivienda. ¿Quién debía realizar dicha obligación? La promotora del edificio, tras la interposición del comprador de demanda de juicio ordinario en los juzgados de Valencia, en 2011.

Hasta aquí, y sin más información, nada parece indicar que esta controversia esté relacionada con los temas que pretendo abordar en el presente trabajo, ni que el objeto de litigio adquiriera mayor relevancia que los cientos de procedimientos judiciales de este tipo que anualmente se dirimen en los tribunales de justicia de nuestro país.

La primera de las dudas se resuelve aportando un dato adicional, ciertamente relevante: la sociedad promotora otorgó escritura pública de disolución y liquidación en febrero de 2009, procediendo el RM de Valencia a cancelar la hoja registral de la sociedad en marzo del mismo año; es decir, el comprador del inmueble estaba ejercitando en 2011 una acción contra una sociedad que se extinguió formalmente en 2009.

La segunda, queda aclarada si mencionamos que la cuestión (tras ser estimada en primera instancia, y más tarde desestimada por la Audiencia Provincial de Valencia, “por falta de personalidad o de capacidad de ser parte en la demandada”), terminó dirimiéndose por los magistrados del TS.

Así, se estimó el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el comprador de la vivienda, y en Sentencia de 24 de mayo de 2017 (Roj: STS 1991/2017), se estableció como corolario que: (i) la reclamación podía dirigirse frente a la empresa extinguida, sin exigir la previa anulación de la cancelación registral y la reapertura formal de la liquidación; que (ii) a los efectos de completar las operaciones de liquidación, estaba latente la personalidad de la entidad; y que (iii) la sociedad podía estar representada por su liquidador.

He tomado como arranque de mi trabajo esta resolución, también por la normativa que, con buen criterio, denunció infringida la parte demandante en el procedimiento, dentro de la formulación del motivo en el recurso de casación interpuesto; al margen de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (por la capacidad de la persona jurídica para ser parte en los procesos ante los tribunales civiles), se aludía:

- Al Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, en lo relativo a la declaración de la liquidación mercantil, y las facultades de los liquidadores.
- Al Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (citado más adelante como RRM), en lo que afecta a la disolución de sociedades y a su reactivación.
- A la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada y la Ley de Sociedades Anónimas (hoy sustituidas por la LSC, pero en vigor en el momento de liquidación de la promotora), en determinados aspectos de la liquidación mercantil.

Así, se tratará de analizar más adelante aquellas disposiciones de la normativa mercantil que regulan la extinción de las sociedades de capital, principalmente el Código de Comercio, el RRM y, por ser la aplicable en la fecha del presente (en sustitución de la normativa derogada), la LSC.

Además, y aunque se volverá a hacer referencia a ello en puntos posteriores, creo interesante adelantar aquí los principales argumentos esgrimidos por el Alto Tribunal para cimentar el fallo de la meritada sentencia, acudiendo principalmente a dos resoluciones del propio TS, y a la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado (*DGRN*).

Tratando de sintetizar el Fundamento de Derecho Segundo de la resolución, decir que para la Sala la cancelación de los asientos registrales de una sociedad es una “mera fórmula de mecánica registral que tiene por objetivo consignar una determinada vicisitud de la sociedad”, en este caso su disolución, “pero que no implica la efectiva extinción de su personalidad jurídica”, que mantiene su aptitud “para ser titular de derechos y obligaciones, mientras no se hayan agotado todas las relaciones jurídicas” que la sociedad hubiera entablado.

Es decir, la habitual disyuntiva entre la tesis constitutiva (la inscripción registral de la extinción societaria goza de eficacia constitutiva, y por tanto “la cancelación de los asientos registrales señala el momento de extinción de la personalidad social”) y la tesis declarativa (la persistencia de la personalidad jurídica de la sociedad mientras puedan aparecer efectos jurídicos de cualquier acto formalizado por ésta mientras estuvo activa), ha sido definitivamente cerrada por el TS, ratificando en su resolución de 2017 la segunda de ellas.

En este sentido, se exige una correspondencia entre cancelación y situación real de la desaparición, que no solo requiere una liquidación en forma, sino que dicho proceso “no haya dejado acreedores insatisfechos, socios sin pagar ni patrimonio sin repartir”. Y por ello, el Tribunal reconoce la existencia de una hipotética y ulterior responsabilidad de la sociedad tras la formalización e inscripción de la escritura pública de su extinción, y la cancelación de sus asientos registrales, y defiende la conveniencia de que, en determinadas reclamaciones, se dirija la demanda frente a la sociedad dada de baja en el RM correspondiente.

Finalmente, a los efectos de representación de la sociedad formalmente extinguida (aspecto también desarrollado en este trabajo), indica el TS que, “al no haberse concluido el proceso liquidatorio en sentido sustancial, aunque sí formal, los liquidadores continuarán como tales y deberán seguir representando a la sociedad mientras surjan obligaciones pendientes o sobrevenidas, máxime cuando la inscripción de cancelación en el Registro mercantil no tiene efecto constitutivo, sino meramente declarativo”.

Tras el estudio de esta resolución, pasaré a analizar la principal legislación reguladora de la disolución y liquidación mercantil.

3. El proceso de disolución de las sociedades de capital

Según se desprende de su propia Exposición de Motivos (apartado II), la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aportó a nuestro ordenamiento jurídico la necesaria armonización en lo relativo a la disolución y liquidación de las sociedades de capital; y es que, como sigue indicando el apartado introductorio de la norma, se daba un importante contraste entre lo que al respecto establecía el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA), y el correspondiente apartado de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSL); base esta última de la refundición normativa.

No parece que los seis años transcurridos entre uno y otro texto legal fueran determinantes para que el más reciente (LSL) eclipsara de tal forma al publicado con anterioridad (LSA); sin embargo, mientras que la liquidación “alumbrada” por la LSA fue criticada, por insuficiente, la recogida en la LSL fue considerada más completa y ágil, y por ello se tomó como principal referencia a la hora de redactar la LSC; en este sentido, la nueva normativa armonizaba las anteriores, y las mejoraba en la forma (se presentaba más ordenadamente el régimen regulador de la liquidación mercantil), y en el fondo (proporcionaba soluciones a controversias y vacíos legales)².

² MOYA BALLESTER, Jorge: *El procedimiento de disolución y liquidación en la Ley de Sociedades de Capital*, 1ª ed., La Ley, Las Rozas, 2010, pág. 20.

3.1 Disolución

El proceso de extinción societaria se inicia con la disolución de la entidad, momento a partir del cual se da paso a la liquidación de las relaciones jurídicas externas e internas (que deben ser oportunamente finalizadas, ya que, a diferencia de las personas físicas, ninguna persona hereda las posiciones jurídicas de la sociedad disuelta), y termina con la extinción en sentido estricto³.

Antes de llegar al Título X de la LSC, donde se trata específicamente la disolución y liquidación, podemos encontrar el concepto de disolución en el art. 40, cuando se desarrolla la facultad de cualquier socio de “sociedad devenida irregular” (aquella en la que se verifique la voluntad de no ser inscrita en el RM, o cuando transcurra un año desde el otorgamiento de su escritura de constitución sin hacerlo) pueda instar su disolución ante el juez de lo mercantil competente.

Asimismo, se hace referencia a la disolución en el art. 57 del texto legal, si bien en este caso es la figura de la nulidad (que se ejercita por darse cualquiera de las causas relacionadas en el artículo anterior) la que inicia el camino hacia la extinción de la sociedad, abriendo su liquidación, que se seguirá por el mismo procedimiento previsto por la ley para los casos de disolución.

También con anterioridad al Título X, el art. 101 recoge otra situación en la que se inicia el proceso (si bien en la práctica no es habitual): la ley otorga un privilegio al titular de las acciones o participaciones sin derecho a voto en casos de reducción de capital por pérdidas, ya que su valor nominal no se ve afectado por la reducción, mientras ésta no supere el valor nominal del resto; no obstante, en caso de generarse determinados desequilibrios preestablecidos por la ley, si éstos no se restablecen en el plazo máximo de dos años, procede la disolución de la sociedad.

Centrándonos en aquella parte de la ley específicamente dedicada a ello, el Capítulo I clasifica los tipos de disolución en tres grandes grupos:

³ *Ibid.*, pág. 21.

- De pleno derecho.
- Por constatación de la existencia de causa legal o estatutaria.
- Por mero acuerdo de la junta general.

El registrador mercantil, bien de oficio, bien a instancia de interesado (y por tanto, sin requerir previo acuerdo societario o resolución judicial que lo establezca), debe hacer constar la disolución de pleno derecho en la hoja registral de la sociedad, bien por el transcurso del término de duración fijado en sus estatutos, o cuando verifique el transcurso de un año durante el cual la sociedad cuente con un capital social por debajo del mínimo legal correspondiente (como consecuencia del cumplimiento de una ley).

Además, nos encontramos ante un tercer caso de disolución de pleno derecho cuando, en el seno de un procedimiento concursal, se decreta la apertura de la fase de liquidación (en el mismo auto se debe hacer constar la disolución); es en ese momento, y no con el auto de declaración de concurso, cuando se considera disuelta la entidad.

Por otra parte, la sociedad deberá disolverse, por acuerdo de la junta general (con los quórum y/o mayorías establecidos por la ley), o en su defecto por resolución judicial (tras ser instada ante el juez de lo mercantil competente), ante la existencia de determinadas causas legales o estatutarias:

- Cese en el ejercicio del objeto social, que se entiende producido por inactividad superior a un año
- Conclusión de la empresa que constituya su objeto: principalmente, sociedades que nacen para la explotación de una actividad específica, que llega a su fin.
- La imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social: motivada por impedimentos internos (socios, carencia de recursos...), o externos (naturales, técnicos...)⁴.

⁴ *Ibid.*, pág. 31.

- La paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.
- La existencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.
- La reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.
- El hecho de que el valor nominal de las acciones/participaciones sociales sin voto exceda de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.
- Y cualquier otra causa establecida en los estatutos.

Por último, se incluye el caso menos controvertido que se puede producir en la práctica profesional, como es la disolución de la sociedad por acuerdo de la junta general, con los mismos requisitos que se exige a los acuerdos de modificación de estatutos sociales.

De la sección dedicada a cuestiones comunes a todas estas situaciones, considero relevante destacar la posibilidad que se da a la junta general de la entidad de reactivar la sociedad disuelta, en caso de que haya desaparecido la causa de disolución, y siempre que no partamos de una disolución de pleno derecho; si bien no podrá llevarse a cabo en cualquier momento: el acuerdo debe adoptarse antes de que haya comenzado a abonarse la cuota de liquidación a los socios.

3.2 Liquidación

La liquidación de las sociedades de capital es aquel período que se abre tras la disolución, en el cual se otorga el protagonismo al liquidador, que sustituye al órgano social hasta entonces al frente de la entidad, que cesa en sus funciones.

Dicho protagonismo, patente en la práctica, se hace también evidente en el texto legal, que regula exhaustivamente toda la participación de esta figura en el proceso extintivo:

- Su nombramiento, duración, poder de representación, posible separación del cargo...
- Las operaciones de liquidación que debe realizar, respetando los deberes marcados por la ley, y cumpliendo las pautas/formalidades fijadas por la misma.
- Su posible sustitución por duración excesiva de la liquidación...

En el proceso, se deben extinguir aquellas relaciones jurídicas que la sociedad mantiene al momento de la liquidación, tanto externas (con terceros, tras el cobro, en su caso, de créditos pendientes, y el pago de las deudas sociales), como internas (con sus propios socios, repartiendo, si alcanzara, el haber social obtenido); y, claro está, por ese orden⁵.

Al margen de esta liquidación “societaria”, debemos recordar esa segunda vía anunciada por la LSC en su art. 372, como es la apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de la entidad, dentro de un escenario de insolvencia en el que la entidad se ve incapaz de satisfacer la totalidad de las deudas sociales acumuladas hasta ese momento. En este caso, y aunque con determinadas referencias a lo establecido en la LSC para la liquidación “ordinaria”, es la LC, en el capítulo II de su título V, la que establece el marco normativo principal.

Caso aparte es el de la “sociedad devenida irregular”, prevista, como se ha dicho, en los artículos 39 y 40 LSC; en base a su contenido, para la liquidación de este tipo de sociedades se habrá de aplicar las normas de la sociedad colectiva o, en su caso, de la sociedad civil, recibiendo los socios la cuota de liquidación que corresponda, que se satisfará, en lo posible, con la restitución de sus aportaciones⁶.

⁵ *Ibid.*, pág. 123.

⁶ CABANAS TREJO, Ricardo: “De nuevo sobre la irregularidad societaria”. En *Cuadernos de Derecho y Comercio 2017*, núm. 67, págs. 190 y 191.

3.3 Extinción

En la ley, la extinción de la sociedad de capital queda encuadrada en la última sección del capítulo dedicado a la liquidación, y se apoya en dos conceptos fundamentales: (i) la escritura de extinción, que debe recoger el balance de liquidación, la identidad de los socios, y la cuota de liquidación que corresponda a cada uno de ellos; y (ii) la cancelación de los asientos registrales, tras la oportuna inscripción de dicha escritura en el RM correspondiente.

Con ello, la extinción asume el rol de liquidación “formal”, materializada (una vez realizadas las operaciones de liquidación propiamente dichas) con el otorgamiento de la escritura pública de extinción, y la correspondiente cancelación registral. No obstante, como ya se ha advertido en puntos anteriores, el TS mantiene que la cancelación de asientos registrales de una sociedad no implica la efectiva extinción de su personalidad jurídica, sino que la misma no se produce hasta que no se hayan agotado todas las relaciones jurídicas entabladas, otorgando mientras tanto una personalidad latente a la sociedad extinguida.

Se entiende este razonamiento del Alto Tribunal si abordamos, en la LSC, los tres últimos artículos del capítulo dedicado a la liquidación, que determinan:

- Que el liquidador deberá adjudicar, a los socios, los activos que puedan aparecer tras la cancelación de los asientos registrales de la entidad.
- Que los socios responderán ante posibles pasivos sobrevenidos, hasta el límite de la cuota de liquidación percibida.
- Que los que fueran liquidadores podrán formalizar, “cuando fuere necesario”, actos jurídicos en nombre de la sociedad extinguida.

La extinción con origen en un procedimiento concursal se regula en el art. 178 LC, y vendrá acordada por el auto de conclusión, en que además se dispondrá la cancelación de la inscripción de la sociedad “en los registros públicos que corresponda”.

En este ámbito, y en relación con la referida doctrina del TS, también la LC atribuye cierta personalidad jurídica de la sociedad una vez extinguida, ya que en el art. 178, “Efectos de la conclusión del concurso”, reconoce la subsistencia de determinadas “facultades de administración y disposición sobre el deudor”.

Ha de hacerse aquí referencia a la “resurrección” de la persona jurídica prevista por el art. 179 LC: en sus apartados 3 y 4 se contempla la posible reapertura del concurso de acreedores, por hipotéticos bienes y/o derechos que puedan aparecer con posterioridad, o que sean susceptibles de reintegración a la masa activa del concurso. Con ello, la controversia (sociedad extinguida con personalidad jurídica latente) queda diluida, ya que la propia LC impone, en estos casos, la reapertura de la hoja registral de la entidad, según lo establecido, como se dirá, por el RRM.

Por último, indicar que se contemplaba la posibilidad de solicitar la anulación de la liquidación acudiendo, como acreedor insatisfecho, al RM donde se había inscrito la extinción, y acreditando el derecho de crédito en vigor; con ello, el Registrador reabría la liquidación. No obstante, tras la meritada resolución del TS en 2017, ya no se considera necesario tramitar dicha solicitud de anulación, y consiguiente rehabilitación registral de la entidad, por atribuírsele cierta personalidad jurídica subyacente tras su extinción formal.

3.4 La cancelación de asientos registrales

En el ámbito de la “liquidación societaria”, como se ha indicado en párrafos anteriores, la LSC supedita la extinción de la sociedad mercantil a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad, con la inscripción de la escritura pública de extinción en el RM.

En este sentido, el art. 247 RRM determina el procedimiento oportuno, que culmina con la anotación del asiento de cancelación en la hoja de la sociedad por parte del registrador mercantil. Tras este asiento, cabría inscribir anotaciones adicionales solamente en dos supuestos recogidos en el art. 248:

- Las hipotéticas cuotas adicionales de liquidación a favor de los socios en caso de que, tras la cancelación de la sociedad, aparecieran bienes o derechos no considerados en el proceso de liquidación (los “activos sobrevenidos”); y
- el nombramiento judicial de persona que, en dicha situación, sustituya a los liquidadores para, tras las oportunas gestiones, adjudicar las cuotas adicionales.

Por lo que respecta a la “liquidación concursal”, la cancelación de la hoja registral de la entidad extinguida se produce tras la presentación, en el RM, del oportuno testimonio de firmeza del auto de conclusión del concurso de acreedores (en virtud de lo dispuesto en el art. 325 RRM). Además, y como se ha adelantado, en esta vía de liquidación sí se contempla la posibilidad de rehabilitar la hoja registral de la entidad extinguida, tras la modificación, en 2005, del art. 320 RRM que, desde entonces, incluye como acto inscribible el auto de reapertura del concurso.

4. Liquidadores y administradores concursales. Nombramiento y cese. Posibles actuaciones posteriores

La designación del órgano de gestión sobre el que va a recaer la responsabilidad de culminar el proceso de extinción societaria va a depender del origen de la disolución; encontrándonos con cuatro situaciones diferenciadas:

1. Si se parte de un acuerdo de disolución tomado en junta general, los liquidadores serán por defecto aquellos que hubieren sido administradores sociales; con las siguientes excepciones:
 - Que los estatutos sociales dispongan lo contrario.
 - Que en la junta general de accionistas que aprueba la disolución se designe a personas distintas, o que no se designe; en este último caso, cualquier interesado podrá instar su nombramiento al juzgado de lo mercantil competente (que lo hará, de acuerdo con la LJV), o al registrador mercantil de la provincia (que lo tramitará de acuerdo con el RRM).

2. Si trae causa en una disolución judicial, dentro del ámbito de la LJV, será el juez de lo mercantil que conoce del procedimiento quien, en el propio auto que la declare, designe al liquidador.
 3. Si estamos ante un procedimiento concursal, el juez de lo mercantil designará a la administración concursal (AC) en el propio auto de declaración de concurso. No obstante, cabe la posibilidad de que, en base a lo dispuesto por el art. 176.bis.4 LC, se declare el concurso y su conclusión de forma simultánea, en cuyo caso no se designa AC; reciente doctrina de la DGRN entiende que, en este caso debe producirse “la conversión automática de los anteriores administradores en liquidadores de forma que el último administrador con cargo inscrito sea quien, actuando como liquidador, mantenga su poder de representación, si bien limitado, como sucede con la personalidad de la sociedad, a las operaciones de liquidación”⁷.
- Se podría hablar también de un caso “híbrido”, que si bien parte del esquema de la LSC, termina de la mano de la LC: en concreto, me refiero a lo previsto en el art. 3 LC, con la legitimación del liquidador de la persona jurídica para, cumpliéndose el presupuesto objetivo (es decir, la insolvencia de la entidad), decidir sobre la solicitud de declaración del concurso. En este caso, el liquidador constata que el resultado de la liquidación no alcanzará para satisfacer las deudas adquiridas con terceros, y por tanto debe instar el procedimiento concursal, cediendo el testigo en las labores de liquidación de la entidad al administrador concursal designado al efecto.

En cuanto al cese en el cargo, y siguiendo el esquema del punto anterior: en el ámbito de la LSC, concluida la liquidación, el cese formal del liquidador se materializará con su anotación en la hoja registral de la sociedad, por la inscripción de la escritura de extinción; y por otra parte, el auto de conclusión del concurso establece el cese del administrador concursal, que se anotará en la hoja registral de la sociedad junto con la propia extinción de la misma.

⁷ Resolución de 10 de marzo de 2017 (BOE de 23 de marzo de 2017).

Por lo que respecta a la realización de posibles actuaciones posteriores al cese del cargo, la legislación mercantil no ofrece el mismo tratamiento: el liquidador debe adjudicar a los socios los activos que puedan aparecer tras la cancelación de los asientos registrales de la entidad, y está facultado para realizar negocios jurídicos en nombre de la sociedad extinguida, sin requisito registral alguno; mientras que administrador concursal deberá ser rehabilitado en su cargo (como se ha dicho, vía auto de reapertura del concurso), tras la oportuna inscripción en el RM.

A continuación, se tratará de estudiar el proceso de disolución y liquidación societaria, desde el ámbito tributario.

5. Introducción

Abordados los aspectos mercantiles del proceso de disolución y liquidación de las sociedades de capital, se ha visto cómo el objeto de la entidad disuelta se limita a la realización de las operaciones conducentes a liquidar su patrimonio y tramitar su extinción, debiendo el liquidador concluir todas las operaciones pendientes con terceros, y distribuir el haber social resultante entre los socios vía cuota de liquidación; y ello, incluso más allá de la propia extinción formal de la entidad, si fuera necesario.

En este apartado, trataré de repasar aquellas obligaciones (materiales y formales) de carácter tributario específicas del proceso, a tener en cuenta por el responsable de llevarlo a término, sin olvidar que la entidad a liquidar continúa aún “siendo sujeto pasivo de todos aquellos impuestos que por su condición de sociedad le afecten”⁸; y no solo desde la perspectiva de la sociedad que se extingue, sino que también se analizará (aunque de forma menos detallada) los efectos sobre los socios.

Así, además de las gestiones necesarias para causar baja en los distintos censos, y determinadas obligaciones de información, tendremos que: (i) en el Impuesto sobre Sociedades (IS) se recogerán los resultados del negocio del último período impositivo de la entidad, acumulándose transacciones propias del tráfico ordinario (anteriores a la disolución, o ya gestionadas por el liquidador con posterioridad) con otras derivadas del propio proceso de liquidación; (ii) en el Impuesto sobre el Valor Añadido (al que me referiré también como IVA), la sociedad repercutirá el impuesto correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas devengadas en la liquidación, y podrá deducir las cuotas soportadas (honorarios de liquidador, registrales, notariales...); (iii) en determinadas transacciones pueden devengarse tributos de carácter local; (iv) se deberá presentar las correspondientes declaraciones del último período impositivo de la sociedad⁹;...

⁸ VILLAR EZCURRA, Marta y TELLO BELLOSILLO, Javier María: “Cuestiones tributarias de la sociedad en liquidación”. En VV.AA., ROJO FERNÁNDEZ RÍO, Ángel José (dir.): *La liquidación de sociedades mercantiles*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, pág. 382.

⁹ *Ibidem*.

El pago de la cuota de liquidación será habitualmente en dinero, si bien puede ser materializada con la entrega a los socios de activos, por lo que además de la tributación correspondiente a la transacción, habrá que prestar especial atención al valor real de los bienes y derechos entregados a los socios; quizá se trasmita en la liquidación la totalidad del patrimonio empresarial; tal vez nos encontremos con una cesión global de activos y pasivos¹⁰... Son cuestiones que condicionarán la naturaleza de las obligaciones tributarias de la entidad, y que deberán ser analizadas con detenimiento por el liquidador/administrador concursal responsable.

6. El Impuesto sobre Sociedades

Las principales consecuencias en el IS son las siguientes:

- Plusvalía de disolución: el art. 17.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece que, en caso de la transmisión de elementos patrimoniales a los socios por causa de disolución con liquidación, la entidad transmitente debe integrar en la base imponible del período impositivo en el que se realiza la operación “la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal”, es decir, su valor neto contable, corregido por los ajustes fiscales que procedan. No solo la norma, sino también algún sector de la doctrina, consideran que la renta generada en este escenario, pese a no suponer un beneficio real para la sociedad, debe tributar por IS¹¹.
- Beneficios fiscales a la reinversión: si bien este incentivo fiscal desapareció con la nueva redacción de la LIS en 2014, podrán tener incidencia si la sociedad disuelta los aplicó con anterioridad a su derogación: en concreto, si a la fecha de la extinción no hubieran concluido los plazos en los que el obligado tributario debía mantener en su balance los activos objeto de la reinversión.

¹⁰ *Ibid.*, págs. 383 y 384.

¹¹ *Ibid.*, págs. 390, 391 y 392.

En este caso, se debería realizar la correspondiente regularización por incumplir el requisito del incentivo, abonando además los intereses de demora que se hubieran devengado por ello¹².

- Posibilidad de monetizar el denominado “crédito fiscal”: el art. 130 LIS permite a las sociedades en liquidación, o declaradas judicialmente insolventes, convertir en crédito exigible frente a la AEAT determinados activos por impuesto diferido, en concreto con origen en deterioro de créditos (que no sean de terceros vinculados, ni de entidades públicas), o en aportaciones a sistemas de previsión social y/o prejubilación. Se da la opción al contribuyente de solicitar, bien su abono a la AEAT, bien su compensación con otras deudas estatales a favor de la Administración, generadas tras la conversión¹³.

Eso sí: como elemento “disuasorio”, en la Disposición adicional decimotercera de la LIS se exige a los contribuyentes que pretendan en el futuro ejercitar esta acción que satisfagan anualmente una “prestación patrimonial” del 1,5% de los créditos susceptibles de conversión al cierre del ejercicio, a través del modelo 221 (cuyos plazos de declaración e ingreso coinciden con los del IS).

- Eliminación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros: en el ejercicio en que la sociedad se extingue no aplicará la limitación en la deducibilidad de gastos financieros establecida por el art. 16 LIS.
- Efectos sobre el límite en la compensación de bases imponibles negativas: en el art. 26 LIS, se establece que la entidad podrá compensar sin límite alguno en el ejercicio que se extingue las bases imponibles negativas acumuladas de períodos anteriores, salvo en operaciones de reestructuración empresarial.

¹² *Ibidem*.

¹³ *Ibid.*, págs. 398 y 399.

- Según el art. 27.a) LIS, la conclusión del período impositivo coincidirá con el día en el que se extinga la entidad (momento que en el ámbito tributario debe entenderse el día “*en que se inscriba en el Registro Mercantil su extinción y cancelación*”, en concreto, “*la fecha del asiento de presentación*” en el mismo de la escritura de extinción¹⁴).

7. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Las principales cuestiones a considerar en el proceso de liquidación de la sociedad mercantil en relación al IVA son las siguientes¹⁵:

- Si las transmisiones del activo empresarial a realizar están sujetas o no al impuesto. Con carácter general, la transmisión de elementos patrimoniales estará sujeta a IVA (art. 4.dos LIVA); en el resto de casos, a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.
- Transmisión de la totalidad del patrimonio en bloque, o de unidades autónomas: “*una unidad económica autónoma (...) capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios*”, de acuerdo con el art. 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). No estarán sujetas a IVA dichas transacciones, permitiendo al legislador no asimilar como entrega de bienes “la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes”; sí quedarán sujetas a Transmisiones Patrimoniales Onerosas las entregas de los inmuebles incluidos dentro de este patrimonio.

En la actualidad, legislación y doctrina han ido flexibilizando el concepto, eliminando determinadas exigencias: (i) no es necesario que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial o profesional; y (ii) no se requiere que la transmisión se realice a un único adquirente, ni que éste deba continuar en el ejercicio de las mismas actividades.

¹⁴ Dirección General de Tributos, resolución vinculante V0335-08, de 15 de febrero.

¹⁵ VILLAR EZCURRA, Marta y TELLO BELLOSILLO, Javier María: “Cuestiones tributarias de la sociedad en liquidación”. En VV.AA., ROJO FERNÁNDEZ RÍO, Ángel José (dir.): *La liquidación de sociedades mercantiles*, ob. cit., págs. 404 y ss.

Parece oportuno indicar aquí qué debe entenderse por “*unidad económica autónoma*”, requisito para la no sujeción; al respecto, me remito a una reciente resolución vinculante de la Dirección General de Tributos¹⁶, que habla de una combinación de elementos “suficiente para permitir la realización de una actividad económica”, cuya vinculación les “permite la realización de una actividad económica determinada, o un conjunto de actividades, mientras que cada uno de ellos por separado sería insuficiente para ello”.

- Adjudicación a los socios de parte del patrimonio empresarial. No es habitual que en estas operaciones se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior, por lo que en este caso la transacción estará sujeta a IVA.

Finalmente, me referiré a las declaraciones informativas relacionadas con el impuesto: el modelo 390, o resumen anual de IVA, y el modelo 347, de operaciones con terceras personas. Al respecto, se ha de tener en cuenta que la extinción de la entidad no exime a sus representantes de la presentación del resumen anual de IVA (“*La entidad disuelta deberá presentar en enero (...) la correspondiente declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido del año (...) por las operaciones realizadas antes de su disolución*”¹⁷), ni de la declaración anual de operaciones con terceras personas (“*la sociedad que se extingue (...) está obligada a cumplir todas las obligaciones materiales y formales que le corresponden hasta el momento de extinción de la misma, entre las que se incluye la presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas cuando se hayan realizado operaciones que tenga que incluir en el modelo 347*”¹⁸).

8. Impuestos locales

En cuanto a los impuestos locales, puede hablarse de los efectos de la liquidación principalmente sobre dos de ellos:

¹⁶ Dirección General de Tributos, resolución vinculante V0536-18, de 26 de febrero.

¹⁷ Dirección General de Tributos, resolución vinculante V0056-08, de 14 de enero.

¹⁸ <https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f>. Consultado el 26 de abril de 2019.

- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). En base al art. 80 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (L.R.H.L.), se podrá prorratear por trimestres naturales las cuotas abonadas por IAE al inicio del ejercicio, por lo que podrá solicitarse la devolución de la parte proporcional de aquellos períodos en los que no se hubiera ejercido la actividad¹⁹.
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Arts. 104 a 110 L.R.H.L.). En caso de inmuebles urbanos, generalmente por su transmisión en el proceso de liquidación se devengará este impuesto, siendo el sujeto pasivo el transmitente, es decir, la sociedad en liquidación; salvo que se realice en el seno de una operación de reestructuración empresarial, y sea aplicable el régimen especial de neutralidad fiscal asociado a éstas²⁰ (Disposición adicional segunda LIS).

9. Otras obligaciones de carácter tributario

Atendiendo cronológicamente a los diferentes hitos del procedimiento de liquidación con trascendencia tributaria, hay que destacar que²¹:

- Se debe inscribir el acuerdo de disolución en el RM, que por regla general incluirá la designación del liquidador que ha de encargarse del proceso. Por el documento notarial expedido se devengará Actos Jurídicos Documentados, siendo sujeto pasivo del impuesto la sociedad, y tendrá cuota cero (documento sin cuantía). En caso de liquidador judicial o administrador concursal, se inscribe una resolución judicial, que no devenga tributo alguno.
- Por el reparto del haber social entre los socios se devenga el Impuesto sobre Operaciones Societarias, modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), arts. 19.1.1º y 25.4.

¹⁹ VILLAR EZCURRA, Marta y TELLO BELLOSILLO, Javier María: “Cuestiones tributarias de la sociedad en liquidación”. En VV.AA., ROJO FERNÁNDEZ RÍO, Ángel José (dir.): *La liquidación de sociedades mercantiles*, ob. cit., pág. 413 y ss.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ Información recopilada de “Empresa: cese y extinción de la sociedad”, publicada por la D.G.Ind y PyMe, en www.ipyme.org/publicaciones/guiaceseextincion.pdf. Consultado el 25 de abril de 2019.

El sujeto pasivo del impuesto (el 1% del valor de los bienes y derechos adjudicados, a satisfacer en los treinta días hábiles a partir del otorgamiento de la escritura pública de extinción) es el socio, como perceptor del patrimonio que se transmite, o cuota de liquidación; no obstante, ha de tenerse en cuenta que el RM se exigirá acreditar el pago del mismo, para la inscripción de la extinción; aunque, más allá de este requisito formal, el liquidador no puede obviar que la legislación establece un supuesto de responsabilidad subsidiaria en su persona, como interviniente en el acto jurídico gravado por el impuesto²².

- Ante la AEAT (o entidad local en los casos en que esté delegada la gestión censal), se deberá solicitar la baja en el IAE (modelo 840, GT 703...), siempre que la entidad tuviera obligación de tributar en este impuesto, en el plazo de un mes desde el cese de actividad (habitualmente, sobre todo en procedimientos concursales²³, no coincide con la disolución formal de la entidad).

- Solicitud a la AEAT para que proceda a la baja de la sociedad del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores (casilla 150 del modelo 036): al respecto, el art. 11.3 de la Orden Ministerial 1274/2007 establece que el plazo para ello es de *“un mes desde que se haya realizado, en su caso, la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil”*. Al respecto, se debe mencionar la obligación recientemente incluida en el art. 7.e) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), que a partir del 1 de julio de 2018 exige informar en un nuevo apartado del modelo 036 del *“nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal de los sucesores de entidades extintas ya sea por transformación o en los supuestos mencionados en el artículo 40”* de la Ley General tributaria (LGT).

²² VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y LUCAS DURÁN, Manuel (coord.): *Derecho tributario. Parte especial*, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 2018, pág. 424.

²³ En determinadas circunstancias, puede resultar conveniente para los intereses del concurso continuar con la actividad de la mercantil disuelta: para finalizar trabajos en curso; en el caso de que sea viable la liquidación a través de la venta en bloque de la unidad productiva o de una rama de actividad; etc.

- Con posterioridad a la extinción de la sociedad, no se debe olvidar la presentación de determinadas declaraciones fiscales, las ya mencionadas (IS, resumen anual de IVA), así como otras declaraciones informativas (las más habituales, los modelos 180, 190, 193, 232, 349...).

10. Tributación para los socios

Vistos los principales aspectos tributarios que pueden afectar a la entidad disuelta, es importante analizar también las implicaciones para sus socios, en función de la condición del partícipe: residente o no en España, persona física o jurídica²⁴.

En el caso de personas físicas residentes, o entidades a las que se aplica el régimen de atribución de rentas, la liquidación de la entidad en la que participan implica una alteración en su patrimonio que genera una renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), como ganancia o pérdida patrimonial, y cuyo devengo se produce en el momento de adjudicación del haber social: según el art. 37.1.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), la renta se obtendrá por la diferencia entre la cuota de liquidación (o valor de mercado de los bienes y derechos recibidos, en su caso) y el valor de adquisición de las acciones o participaciones correspondientes²⁵.

Para socios personas jurídicas residentes, en base al art. 17.8 LIS se genera una renta a integrar en su base imponible, que vendrá dada por la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación (valor de mercado de los bienes y derechos recibidos, en su caso), y el valor en libros de la participación en la entidad disuelta. En este caso, puede darse una situación de doble imposición; para estos casos, el art. 21 LIS (y cumpliéndose los requisitos establecidos en el mismo en el día en que se produzca la transmisión), establece la exención para el beneficio obtenido²⁶.

²⁴ VILLAR EZCURRA, Marta y TELLO BELLOSILLO, Javier María: “Cuestiones tributarias de la sociedad en liquidación”. En VV.AA., ROJO FERNÁNDEZ RÍO, Ángel José (dir.): *La liquidación de sociedades mercantiles*, ob. cit., págs. 383 y 384.

²⁵ *Ibid.*, págs. 385 y 386.

²⁶ *Ibid.*, págs. 393 a 397.

Si el socio fuera persona física o entidad no residente en España, nos encontramos igualmente ante una alteración en su patrimonio, que genera una ganancia o pérdida patrimonial, y por tanto habrá que determinar cómo tributa dicha alteración, acudiendo al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR); si bien se deberá atender a lo dispuesto en el hipotético Convenio de Doble Imposición (CDI) suscrito entre España y el país de residencia del socio²⁷.

Así, de existir CDI, habrá que determinar en qué país tributa la ganancia patrimonial obtenida por el socio, si en el país donde se origina la misma, o aquel donde reside el perceptor. En este sentido, el Modelo de Convenio de la OCDE de 2017 establece en su art. 13 que dicha renta se someterá a imposición en el Estado en que reside la entidad transmitente: en este caso, España²⁸.

Al respecto, decir que para identificar como ganancia patrimonial la cuota de liquidación percibida por el socio en un proceso de extinción societaria, debe acudir a la LIRPF, y por tanto la renta se corresponderá con la diferencia 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. Y ello es así porque el citado art. 13 del Modelo de la OCDE no ofrece una definición de lo que se entiende por ganancia de capital; y el art. 13.3 LIRNR remite directamente a la LIRPF²⁹.

Si el país de residencia del socio no ha suscrito con España un CDI, se debe considerar la legislación interna española y, en virtud de la ya mencionada remisión de la LIRNR a la LIRPF, la hipotética ganancia patrimonial estaría sometida un gravamen del 24%, según lo establecido por el art. 25 LIRNR.

²⁷ *Ibid.*, pág. 400.

²⁸ VÁZQUEZ TAÍN, Miguel A.: *Fiscalidad de no residentes. Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, pág. 112 y ss.

²⁹ *Ibid.*, págs. 256 y 257

11. Representación legal de la sociedad disuelta ante la AEAT

11.1 Ley General Tributaria y reglamentos de desarrollo

En cuanto a la representación legal de las personas jurídicas en el orden tributario, la LGT es clara al respecto, confiriéndola en su art. 45 a *“las personas que ostenten, en el momento en que se produzcan las actuaciones tributarias correspondientes, la titularidad de los órganos a quienes corresponda su representación”*. Asimismo, el art. 110 RGAT viene a completar este precepto cuando faculta a la AEAT a requerir la comparecencia de *“quienes tuvieron dicha representación cuando se devengaron o debieron haberse cumplido las correspondientes obligaciones o deberes”*, pero dejando claro que lo harán *“en su propio nombre sin vincular a la persona jurídica”*. Asimismo, en dichos artículos de LGT y RGAT también se prevé, y desarrolla, respectivamente, la representación voluntaria, como medio de actuación potestativa ante la AEAT, que incluso sugiere para ello la figura del asesor fiscal.

Avanzando hacia el momento de la extinción de la entidad, nos encontramos ante el art. 108 RGAT, que en su apartado 2 regula la representación ante la AEAT de la sociedad en concurso, que recaerá sobre la AC cuando el juez haya acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición del órgano de administración social; dicha suspensión, que se producirá siempre que se decrete la apertura de la fase de liquidación del concurso, se puede dar incluso antes de que se haya declarado la disolución, a criterio del juez de lo mercantil, o a solicitud razonada de la AC. En el primer apartado de dicho artículo, se define la representación de la persona jurídica que se encuentra en liquidación, diferenciando dos situaciones: la etapa anterior a la extinción de la sociedad, y la fase posterior a ésta.

Si bien se hace exclusiva referencia en este apartado a la figura del liquidador, considero que, por analogía, su contenido debe afectar también al administrador concursal de la entidad que se encuentre ya en fase de liquidación³⁰.

³⁰ En dicha fase, aunque bajo las pautas de la LC, la AC asume las funciones de liquidación de los bienes y derechos de la entidad, y la satisfacción, hasta donde alcance, de sus acreedores.

La distinción realizada afecta, por tanto, al papel del liquidador/administrador concursal: tendrán plena representación de la sociedad hasta la extinción de la misma, y con posterioridad, solamente comparecerán ante la AEAT si fueren requeridos: (i) por su condición de *“representantes anteriores de la entidad”*, y también (ii) en relación con los libros y documentación de la sociedad, tanto si los conservaran en su poder, como si optaran por su depósito en el RM, *ex art. 247.5 RRM* (incluso la AEAT puede requerir su comparecencia en dicho Registro si va a examinar allí estos documentos).

El art. 107 RGAT culmina la regulación de la representación de la sociedad durante su proceso de extinción, estableciendo que las personas jurídicas *“disueltas o extinguidas”*³¹ deberán estar representadas ante la Administración Tributaria por aquellas personas a las que *“se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias”*; esto es (artículo 40 LGT), los socios de la entidad.

Por tanto, extinguida la sociedad (momento que, en el ámbito tributario, debe entenderse, como se ha dicho, *“la fecha del asiento de presentación”* en el RM de la escritura de extinción), la representación legal del liquidador o administrador concursal decae, en favor de quienes fueran los socios de la entidad, y su papel se limita a intervenir ante la AEAT si fueran requeridos para ello, y solo en su propio nombre. Por supuesto, tampoco podrán actuar por la representación voluntaria que, en su caso, hubieran otorgado, ya que no podrá *“acreditarse la representación legal”*, como exige el art. 111.3.d) RGAT.

En este sentido se pronuncia el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) que, en el desarrollo de un procedimiento de inspección de los tributos, entiende la intervención del liquidador *“(…) como interlocutores de la Sociedad disuelta y liquidada al haber sido los últimos representantes de la misma y obligados a conservar, en su caso, la documentación contable y libros de la sociedad”*; y, por tanto, *“como representante que lo fue”* de la sociedad, y *“no como representante actual de una sociedad extinta”* (Resolución 00/660/2011, de 25 de junio de 2012, obtenida de la Base de Datos de Doctrina publicada en la *web* de la AEAT).

³¹ En mi opinión, en esta frase debería sustituirse “o” por “y”; en otro caso, el legislador podría confundir situaciones distintas, ya que evidentemente una entidad disuelta no tiene por qué estar extinguida, y mientras no sea así debe seguir siendo representada por su liquidador/administrador concursal.

11.2 Comunicación por medios electrónicos con la AEAT

En sintonía con lo anterior, contamos con la normativa reguladora de las comunicaciones por medios electrónicos entre la persona jurídica, como obligado tributario, y la AEAT. Para su revisión, iniciaré este apartado apoyándome en una resolución del TEAC, referencia 00/7083/2014, de fecha 2 de noviembre de 2017 (asimismo obtenida de la Base de Datos de Doctrina publicada en la *web* de la AEAT), porque sus fundamentos de derecho me ayudan a estructurar el marco normativo del sistema de notificaciones electrónicas en el ámbito tributario, y además porque me parece relevante tanto la cuestión tratada como el acuerdo adoptado.

Así, el contenido del art. 96 LGT, en cuanto al uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos por la AEAT, toma forma con la Ley 11/2007, de Acceso electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, que en su art. 27 previó, vía desarrollo reglamentario, el que las Administraciones Públicas establecieran la obligatoriedad a las personas jurídicas de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos; esta posibilidad cristaliza con el RD 1363/2010, de 29 de octubre, cuyo art. 4 les impone la obligación de recibir por medios electrónicos sus comunicaciones y notificaciones administrativas. Asimismo, el RD 1671/2009, de 6 de noviembre, regula en su art. 37 las notificaciones practicadas mediante la puesta a disposición del documento electrónico a través de dirección electrónica habilitada.

Con ello, el TEAC concluye que *“la inclusión obligatoria en el sistema de notificaciones electrónicas supone, para la persona jurídica o entidad afectada, el nacimiento de una nueva obligación tributaria de carácter formal”*.

Finalmente, este Tribunal entiende que *“(…)en cuanto no se inscriba en el Registro Mercantil la escritura pública de su extinción y se cancelen los correspondientes asientos registrales(..)”* permanecerá *“(…)dentro de las personas y entidades obligadas a recibir sus notificaciones por medios electrónicos (…)”*. Es decir: si la sociedad está extinguida, ya no estará obligada a ello.

En este sentido se puede interpretar el art. 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas, que obliga a las personas jurídicas a relacionarse electrónicamente con la Administración para cualquier trámite en un procedimiento administrativo; por ello, y perdida tal personalidad jurídica por la extinción de la sociedad, decae esta obligación.

Por otra parte, según se puede leer en la nota informativa publicada en la *web* de la Agencia Tributaria³², desde el 1 de julio de 2016 se dejaron de emitir certificados de firma electrónica a favor de personas jurídicas, que fueron sustituidos por el certificado de representante de persona jurídica, y el certificado de representante para administrador único o solidario; en ambos casos, se ha de acreditar las facultades de representación del solicitante, en base a la información que obra en poder del correspondiente RM. Evidentemente, cancelada la hoja registral de la sociedad, el Registrador certificará negativamente cualquier consulta relacionada con la representación de la misma, por lo que no resultará posible obtener/renovar el certificado de representante, y en consecuencia la sociedad extinguida no podrá comunicarse electrónicamente con la AEAT si hubiera actuaciones administrativas pendientes (o, al menos, como se verá, representada por sus liquidadores o administradores concursales).

En la sección de *preguntas frecuentes* de la página *web* del departamento CERES de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, organismo encargado de emitir estos certificados electrónicos, se puede consultar la cuestión 1693 - *¿Puedo solicitar el certificado para una entidad disuelta?*³³; a continuación extracto su contenido:

“Si la entidad consta en Baja censal (casilla 150 del Modelo 036)”, y “era una persona jurídica y ha dejado de serlo pues se ha extinguido y ha cancelado la hoja abierta de la entidad en el Registro Público”, el criterio es que deben “actuar en nombre de la persona jurídica o entidad los sucesores de la persona jurídica o entidad según se establece en el artículo 40 de la LGT”, es decir, “los socios, partícipes o cotitulares o las personas o entidades que sucedan”.

³²https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Certificado_electronico/Nota_informativa.a.shtml. Consultado el 19 de abril de 2019.

³³https://www.sede.fnmt.gob.es/preguntas-frecuentes/certificado-de-representante/-/asset_publisher/eIaI9z2VE0Kb/content/1693-puedo-solicitar-el-certificado-de-una-entidad-disuelta-?inheritRedirect=false. Consultado el 15 de mayo de 2019.

Se añadía que “los sucesores deberán inscribirse en el Registro de Sucesores para poder cumplir con las obligaciones tributarias, en nombre de la persona jurídica o entidad en baja, y utilizar su propio certificado. Un colaborador social también podría”.

Así, hemos de referirnos a la Resolución de 18 de mayo de 2010, de la Dirección General de la AEAT, que, entre otras cuestiones, establece el marco regulador del *Registro de las Sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados*; y principalmente a su punto Décimo, en el que se indica que “*la incorporación de la sucesión (...) al Registro exigirá que los sucesores (...) aporten los documentos que, según la norma (...) mercantil, acrediten (...) la extinción de la persona jurídica*”, debiendo documentarse en este caso “*la cancelación registral de la persona jurídica (...) extinguida*”.

Además, según el punto Decimotercero de la Resolución, los sucesores “*solo podrán realizar aquellos trámites y actuaciones que según su normativa hayan de realizarse obligatoriamente por medio de Internet ante los órganos de la Agencia Tributaria*”.

Si la AEAT advirtiera la sucesión por consulta en un registro, a través de cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, o por el cumplimiento del RM de la obligación de informar de, entre otras operaciones, la inscripción de extinción de sociedades (en virtud de los Arts. 94 LGT y 50 RGAT), el Centro Directivo realizará de oficio la incorporación al Registro de Sucesores³⁴.

11.3 Contradicciones legislativas y problemas prácticos

Así pues, la legislación tributaria pone en el foco a los sucesores de la sociedad de capital cuando ésta se extingue, les otorga su representación, y “aparta” de la entidad (con reconocida personalidad jurídica latente por la doctrina jurisprudencial del TS) a los órganos que, por mandato de los socios o de la autoridad judicial o registral, y en base a la normativa mercantil, son los responsables de culminar su proceso de extinción.

³⁴https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Registro_de_sucesiones_y_representaciones_legales/Informacion/Forma_y_procedimiento.shtml. Consultado el 15 de mayo de 2019.

Sin poder reprochar que se persiga el cumplimiento por parte de los ciudadanos de sus obligaciones fiscales para el sostenimiento de los gastos públicos del Estado (parece que lo que se persigue en realidad es el haber social distribuido, vía cuota de liquidación a los socios), obviamente la legislación tributaria podría chocar aquí con la mercantil:

- Como se ha visto en apartados anteriores, la LSC atribuye al liquidador el deber de adjudicar los activos que puedan surgir con posterioridad a la extinción, y le permite realizar negocios jurídicos en nombre de la sociedad extinguida.
- Asimismo, y por lo que respecta a los procedimientos concursales concluidos, es habitual considerar que los administradores concursales mantienen las facultades necesarias “para, en su caso, proseguir actuaciones pendientes en defensa de intereses patrimoniales de la concursada, en aplicación de la regla de la *perpetuatio legitimationis* (artículo 411 L.E.C.)”³⁵.

La legislación tributaria viene a imponer aquí la *tesis de la sucesión universal*, ya que, tras la extinción de la entidad, se produce una sucesión universal por los socios en la posición de la sociedad; y ello, tanto en el ámbito mercantil como en el tributario, debe cuestionarse tanto desde el plano teórico (por la ya reconocida *personalidad jurídica subyacente* de la entidad extinguida), como del práctico³⁶. Esto nos puede llevar a situaciones de difícil respuesta; a continuación desarrollo nueve de ellas:

- 1^a. ¿Qué sucede en caso de que exista una pluralidad de socios? ¿Quién de ellos ostentaría la representación de la entidad? ¿Sería necesario volver a constituirse en junta de socios para elegir a un representante? ¿Qué requisitos exigiría la AEAT, en su caso, al documento que acreditara dicha representación? Incluso se puede dar la paradoja de que el proceso de liquidación se hubiera iniciado por un bloqueo de los órganos de gestión de la sociedad, lo que no permitiría albergar esperanzas de que los socios alcanzaran un acuerdo para designar a un representante común.

³⁵ Sentencia 204/14 del Juzgado de lo Mercantil nº1 de Alicante, de fecha 26 de noviembre de 2014 (Roj: SJM A 195/2014).

³⁶ RECALDE CASTELLS, Andrés y MARTÍNEZ FLÓREZ, Aurora: “La cancelación registral de las sociedades de capitales no extingue su personalidad jurídica”. En VV.AA., YZQUIERDO TOLSADA, Mariano (coord.): *Comentarios a las sentencias de unificación de doctrina: civil y mercantil*, Vol. 9, Dykinson, S.L., Madrid, 2017, págs. 537 y 538.

- 2^a. Quien ha dispuesto de los libros y la documentación (que suele conservar en su poder tras la extinción) es el liquidador o la AC, y los socios conservarán de la entidad extinguida, a lo sumo, aquella información que les afecte directamente. Así, en un procedimiento administrativo contra ésta, los socios que hubieran permanecido ajenos a la gestión social podrían no estar en condiciones de defenderla, y por tanto de defenderse como sucesores de la misma, viéndose por ello perjudicados. También se podría estar vulnerando la regla de la limitación de la responsabilidad de los socios por las deudas sociales, ya que deben hacer frente a los más que probables gastos de defensa y representación en el procedimiento administrativo, quizá en posterior vía judicial³⁷.
- 3^a. ¿Y si hubiera un procedimiento administrativo en curso, en el momento de la extinción? ¿Quién debe actuar en nombre de la entidad extinguida?
- 4^a. ¿Y si el “pasivo sobrevenido” para el liquidador, o los “bienes y derechos aparecidos con posterioridad” para el administrador concursal, tienen su origen en devoluciones tributarias reconocidas? ¿Quién se encarga de su cobro?

Es interesante citar aquí la contestación a una consulta realizada al Servicio Jurídico Regional de la AEAT en Asturias, en relación a una devolución tributaria reconocida a una sociedad disuelta.

La Abogado del Estado redactora del informe³⁸ indica que, con la sociedad formalmente extinguida, tanto la normativa mercantil, el RGAT y la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado, “habilitan jurídicamente a la AEAT a realizar un pago de la devolución a los liquidadores”, por ser éstos “los custodios y anteriores representantes de la entidad”, y también por tener que “comparecer a requerimiento de la Administración para actuaciones posteriores a la extinción de la personalidad jurídica”; indicando que con posterioridad deberán repartir el “activo sobrevenido- como es una devolución tributaria”.

³⁷ *Ibid.*, pág. 544.

³⁸ COTO DEL VALLE, Cristina: “Forma de ejecutar las devoluciones tributarias reconocidas a sociedades disueltas, según conste o no cancelada su inscripción en el Registro Mercantil”. En *Anales de la Abogacía General del Estado*, núm. 2009, 2010, págs. 642 y 643.

5ª. Y si estuvieran por reconocer, ¿quién estaría legitimado para instar la hipotética reclamación ante la AEAT?

Atendiendo a la legislación tributaria analizada, en principio serán los socios los legitimados para actuar ante la Administración en nombre de la sociedad extinguida (por ser considerados los representantes en ese momento del obligado tributario).

No obstante, podemos aquí acudir al artículo 232.b de la LGT, que faculta a “*cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria*”.

Es el Tribunal Constitucional quien produce la principal doctrina relacionada con el “interés legítimo” en este ámbito. En su Sentencia 52/2007, de 12 de marzo, este concepto se define como “la titularidad potencial de una ventaja o de una utilidad jurídica, no necesariamente de contenido patrimonial, por parte de quien ejercita la pretensión”; y por tanto “la actuación impugnada debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica” de quien pretende ostentar tal interés.

Dicha ventaja (o perjuicio) debe ser concreta, y sea cual sea su naturaleza (material o moral), del resultado del procedimiento recurrido debe derivarse un beneficio o perjuicio, “actual o futuro pero cierto en el recurrente”. Aclara algún sector doctrinal que, de otra forma, se estaría admitiendo la “acción popular” en el proceso contencioso-administrativo³⁹.

En este sentido, el liquidador/administrador concursal no puede acudir al “interés legítimo” para recurrir, por el mero hecho de que podría ser declarado responsable en el procedimiento, si realmente no lo ha sido⁴⁰.

³⁹ DE PABLO VARONA, Carlos: “Las partes en los procesos contencioso-administrativos en materia tributaria. Legitimación”. En VV.AA., MERINO JARA, Isaac y LUCAS DURÁN, Manuel (coords.): *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2015, pág. 201.

⁴⁰ *Ibid.*, pág. 203.

No obstante: (i) en relación con el liquidador, ¿se podría argumentar que supone *interés legítimo* para éste instar un procedimiento en reclamación de un derecho a favor de la sociedad extinguida que representaba, en el ejercicio de acciones previstas en la LSC para los casos de activos sobrevenidos?; y (ii) en cuanto al administrador concursal, ¿podría atribuírsele un interés legítimo para entablar la reclamación frente a la AEAT, por el hecho de que, en caso de aparición de activos con posterioridad a la conclusión del concurso, la legislación mercantil lo faculta incluso para solicitar la reapertura del procedimiento?

En ambos casos, entiendo que sí: son funciones que le son reconocidas por la legislación correspondiente; y además, de no realizarlas, se estaría alejando de la debida diligencia que, como se verá más adelante, le exige la AEAT.

- 6^a. ¿Quién es el responsable de la presentación de la última autoliquidación del IS de la entidad? Recordemos que, según el art. 136 LIS, debe realizarse “*en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión de dicho período impositivo*”; es decir, en el caso de la sociedad extinguida, hablamos de casi siete meses después del cese formal del liquidador o administrador concursal.
- 7^a. ¿Quién viene obligado a presentar otras declaraciones de carácter informativo: los modelos 180, 190, 193, 232, etc.?
- 8^a. ¿Quién debe presentar la correspondiente declaración censal de baja de la sociedad? Al respecto, el artículo 11.3 de la Orden Ministerial 1274/2007 establece que el plazo establecido para ello es de “*un mes desde que se haya realizado, en su caso, la cancelación efectiva de los correspondientes asientos en el Registro Mercantil*”; lo que, por otra parte, resulta ser un procedimiento electrónico, a realizar mediante certificado digital...
- 9^a. Por último, cuando el artículo 40 LGT designa como representantes de la sociedad extinguida a aquellas personas “*a las que se transmitan los correspondientes derechos...*”, está obviando que, en caso de aparecer bienes o derechos tras la extinción, pueden producirse las siguientes situaciones:

- En los concursos de acreedores concluidos por liquidación o por insuficiencia de masa (cerca del 95% de los casos en la práctica), los socios no serían los beneficiarios, y quien fuera el administrador concursal debería velar por la liquidación de estos nuevos activos, previa reapertura del procedimiento, sometiendo sus actuaciones a lo establecido por la LC.
- En las *liquidaciones societarias* sí les correspondería a los socios una cuota de liquidación adicional, pero en principio no estarían legitimados para intervenir en la liquidación de dichos activos: debería ocuparse de ello el liquidador social o judicial designado.

En este caso, con las operaciones adicionales, se generarían nuevas obligaciones tributarias, restableciéndose las relaciones con la AEAT; dándose la paradoja de que los representantes de la entidad extinguida ante el citado organismo serían los socios.

En la práctica, el profesional designado solía aprovechar el período de tiempo que transcurría desde la “extinción formal” de la sociedad mercantil, hasta la caducidad del certificado electrónico de representación, para realizar las gestiones pendientes ante la AEAT, solventando en parte los inconvenientes ya expuestos.

Sin embargo, en la actualidad, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre revoca automáticamente, de oficio, el certificado de representación de la entidad, “si recibe información del Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España relativa a cualquier cambio que legalmente sea de obligada inscripción en el Registro Mercantil, entre ellas: (...) La sociedad se ha extinguido” (así se indica en la sección de *preguntas frecuentes* de la página *web* del departamento CERES de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, cuestión 1673 - *¿Por qué se puede revocar automáticamente mi certificado de representante de Administrador único o solidario?*)⁴¹.

41

https://www.sede.fnmt.gob.es/preguntas-frecuentes/certificado-de-representante/-/asset_publisher/eIa19z2VE0Kb/content/1673-por-que-se-puede-revocar-automaticamente-mi-certificado-de-representante-de-administrador-unico-o-solidario-. Consultado el 12 de mayo de 2019.

A efectos prácticos, AC o liquidador podrán contactar con los socios de la entidad extinguida, solicitándoles que confíen en su persona la representación de aquélla ante la AEAT, y así poder realizar las gestiones necesarias para la extinción material de la sociedad. Ello puede no estar exento de dificultades: pluralidad de socios; posible situación de confrontación entre éstos; escasa o nula (quizá difícil) relación entre la AC y la propiedad de la entidad... Esta posibilidad se complicará aún más si nos encontramos con procesos de derivación de deudas a los socios, que dejarán en manos de expertos de su confianza la defensa de sus intereses frente a la Administración.

Otra forma de sortear la “desconexión” del profesional con la AEAT tras la extinción formal de la entidad, podría ser vía Registro de apoderamientos, apoderándose a sí mismo (o a un tercero) para realizar con su propio certificado electrónico cualquiera de los trámites en materia tributaria habilitados a la entidad; si bien la Resolución de 18 de mayo de 2010 de la Dirección General de la AEAT, que regula dicho Registro, establece en su apartado 7ºbis que “en caso de (...) extinción del poderdante(...), cuando se tenga constancia de tales hechos, se procederá de oficio para dar de baja el apoderamiento”.

12. Responsabilidad tributaria subsidiaria de liquidadores y administradores concursales

12.1 Introducción

“La administración concursal, profesión de riesgo”. Así titulaba su artículo D. Fernando Martínez Sanz, catedrático de Derecho mercantil, y reconocido profesional del área, publicado por El País en su edición digital del pasado 4 de septiembre de 2015⁴². En él trataba la evolución de la LC desde su aparición, en el año 2003, repasando aspectos tales como la imagen del profesional ante la sociedad, la evolución de la normativa en cuanto a la remuneración (a la baja) por su trabajo, la situación (habitual) de no cobrar parcial o totalmente sus honorarios, los “recortes” en los plazos procesales, la aparición de gastos del procedimiento que el legislador termina imponiendo al profesional, la reforma del Código Penal de 2015 para dar cabida en ciertos tipos penales a los administradores concursales...

⁴² https://elpais.com/economia/2015/09/04/actualidad/1441379686_890811.html. Consultado el 12 de mayo de 2019.

No riesgo, más bien “riesgo extremo”, concluía. También hay autores que hablan incluso de un proceso de “eliminación paulatina de privilegios” del administrador concursal, y de una “pérdida de impunidad por el ejercicio de sus acciones”⁴³; quizá no faltos de razón, seguramente alejados de las dificultades en el día a día del profesional designado.

Olvidó no obstante el Sr. Martínez referirse a la legislación tributaria, que a través de la LGT en vigor desde el 1 de julio de 2004, reservaba un caso específico de responsabilidad subsidiaria para los administradores concursales (y liquidadores) que, como se verá, vincula al cumplimiento, no solo de aquellas obligaciones tributarias posteriores a su designación (si éstos tuvieran las plenas facultades de administración de la entidad), sino también de las devengadas con anterioridad. En principio, parece lógico responsabilizar a alguien de sus propios actos, y no tanto hacerlo por incumplimientos de terceros. A este respecto, analizaré la legislación y principal doctrina relacionada, para finalmente (en el apartado final de conclusiones) tratar de ofrecer mi punto de vista.

Pero, volviendo a la evolución de la profesión de administrador concursal, esta vez en el ámbito fiscal, y tras dos años de planes con referencias a la actividad, es en el Plan de control tributario correspondiente al ejercicio 2014 donde la AEAT marca unas directrices de actuación en este ámbito, tratando de, entre otras cuestiones, “identificar los perjuicios causados a los intereses de la Hacienda Pública como consecuencia de la acción o inacción de los administradores concursales”⁴⁴.

12.2 Marco normativo

El art. 41 LGT regula la responsabilidad tributaria, estableciendo dos tipos de responsables: los solidarios, y los subsidiarios (la responsabilidad siempre será subsidiaria, “*salvo precepto legal expreso en contrario*”).

⁴³ Prólogo de CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, en FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, Dykinson, Madrid, 2016.

⁴⁴ FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, ob. cit., pág. 117.

Huelga decir que la AEAT podrá vincular determinadas actuaciones de los liquidadores/administradores concursales con los presupuestos de responsabilidad solidaria relacionados en el art. 42 LGT; no obstante, en el presente trabajo me centraré en la responsabilidad subsidiaria en la que estos profesionales pueden incurrir, por guardar relación directa con su labor profesional, es decir, con las facultades de administración que les son conferidas por la legislación mercantil para acometer la liquidación y extinción de la sociedad.

Antes de abordar los distintos supuestos, y sin que se vaya a profundizar en el procedimiento específico, al menos apuntar lo establecido por el art. 41 LGT: la derivación de responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido de la sociedad y, en su caso, de los responsables solidarios. A este respecto, según el art. 196.1 RGAT serán los órganos de recaudación los que deban acreditar dicha condición de fallido (tanto del deudor principal como de los responsables solidarios).

Se debe indicar que el art. 43.1 LGT regula la responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria; en concreto, el apartado c) de dicho artículo establece que podrán ser responsables subsidiarios de la deuda tributaria de la entidad disuelta los administradores concursales y los liquidadores, como se ha dicho, por dos vías:

- 1ª. Cuando *“no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad”* a su designación como liquidadores o administradores concursales.
- 2ª. Con el incumplimiento de las obligaciones tributarias posteriores a su designación, de las que responderán como administradores, siempre que dispongan de las facultades de administración de la sociedad. A este respecto, y teniendo en cuenta la legislación mercantil, entiendo que el liquidador dispone de dichas facultades desde su designación; y el administrador concursal, una vez decretada la disolución de la concursada, o cuando sean suspendidas dichas facultades al órgano de administración social.

En base a este segundo punto debemos acudir, por tanto, al apartado a) del art. 43 LGT, que recoge los supuestos de hecho que determinan la responsabilidad subsidiaria de los administradores; en concreto, (i) cuando la persona jurídica hubiera cometido alguna infracción tributaria, y el administrador no hubiese actuado para cumplir las obligaciones y deberes tributarios; (ii) cuando el administrador hubiese consentido el incumplimiento por subordinados; o (iii) cuando éste hubiese adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

Además, habría que añadir el supuesto previsto en el art. 43.2 LGT, también pensado para los administradores sociales: cuando, sin haber cesado la actividad, se presenten reiterativamente (la mitad o más de las que correspondan en el ejercicio) declaraciones fiscales sin ingreso (o con ingresos no superiores al 25% del importe total anual), y se pueda acreditar que no existe una intención real de pago; lo que se presume en cualquier caso cuando se atienden créditos de terceros devengados con posterioridad a las obligaciones tributarias impagadas.

12.3 Posición de la jurisprudencia

El TS nos ofrece varias resoluciones interesantes, en las que fija su posición en el ámbito de la responsabilidad subsidiaria de administradores concursales y liquidadores. Resumo a continuación los criterios que considero más destacables:

- La LGT de 2003 omite la mención expresa de la negligencia o mala fe que preveía el texto derogado, lo cual no implica que la responsabilidad sea objetiva (es decir, que nazca por la simple condición de administrador concursal o liquidador), sino que se exige al profesional “falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones (...) para con el fisco”⁴⁵.

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2013 (Roj: STS 6165/2013), Fundamento de Derecho 5º.

- La AC o liquidador tienen un deber de diligencia genérico “para el conjunto de actividades que debe desarrollar en beneficio (...) de aquellas personas que tienen derecho a obtener algo de la sociedad”, y deben contemplar las obligaciones establecidas tanto en las leyes societarias como en las fiscales⁴⁶.
- En cuanto a la figura del liquidador, el hecho de que la sociedad haya cesado en su actividad no implica que el profesional designado no asuma las funciones de administración a las que hace referencia en el art. 43.1.c) LGT; aun así, éste asume una “función de representación y actividad societaria mínima”, y no “la estricta función de liquidación”. Por ello, podrán responder de obligaciones tributarias posteriores a su nombramiento⁴⁷.
- Para dirimir sobre la responsabilidad de liquidadores o administradores concursales se estará al régimen jurídico aplicable en el momento que se produce el presupuesto de hecho (la conducta reprochable a éste), “que no la deuda social originaria”⁴⁸.
- Si la responsabilidad opera por la inatención de las obligaciones del profesional tras ser nombrado, ésta abarcará íntegramente “a la obligación tributaria inatendida, de la que forman parte como accesorios los recargos e intereses ya devengados”⁴⁹.

12.4 La responsabilidad tributaria subsidiaria del administrador concursal

El presupuesto de hecho contenido en el art. 43.1.c) LGT, y sus vinculaciones con lo establecido en los apartados a) y b) del citado artículo, parten de unas conductas determinadas de la AC, de acción u omisión (no realizar “*las gestiones necesarias*”, consentir el incumplimiento, adoptar “*acuerdos que posibilitesen las infracciones*”,...), y su vinculación con un perjuicio para la Hacienda Pública.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2014 (Roj: STS 301/2014), Fundamento de Derecho 1º.

⁴⁸ *Ibid.*, Fundamento de Derecho 3º.

⁴⁹ *Ibid.*, Fundamento de Derecho 5º.

A la hora de valorar la diligencia exigida a la AC, un sector de la doctrina considera que el grado de exigencia es menor que en el caso de la administración social; no obstante, soy de la opinión de ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA, que entienden que “la diligencia exigible al administrador concursal debería ser superior o al menos similar”, ya que éste, “en la mayor parte de los casos, tiene una preparación profesional que no le es exigible al empresario”⁵⁰.

Parece que el texto legal trate de desarrollar en el ámbito tributario la responsabilidad que unos meses antes (julio de 2003) delimitaba la Ley Concursal en su art. 36: “*los administradores concursales (...) responderán frente al deudor y frente a los acreedores de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia*”; así, es habitual hablar de una falta de diligencia por parte del profesional designado en el desempeño de sus funciones. Con ello, como se ha dicho, la LGT deja atrás conceptos cuya existencia era exigida por la anterior legislación, de 1963: la negligencia, y/o la mala fe⁵¹.

Es importante esta relación entre conducta y daño, de tal forma que, aunque se dé el perjuicio, si no es achacable a la AC, no debería iniciarse el acto de derivación de responsabilidad a éste; y, por tanto, de hacerlo, la Agencia Tributaria vendría obligada a motivar suficientemente las razones de la derivación, centradas en la conducta del profesional, y su vinculación con el perjuicio causado a las arcas públicas⁵².

A continuación, se analizarán los distintos momentos de determinación de la responsabilidad tributaria subsidiaria.

Fases a considerar para determinar la responsabilidad

En cuanto al reiterado art. 43.1.c) LGT, entiendo que debe afrontarse su análisis teniendo en cuenta el momento en el que cambia el cariz de la responsabilidad atribuida.

⁵⁰ ROMERO PLAZA, Carlos y SERANTES PEÑA, Francisco: *Responsables y responsabilidad tributaria*, 2ª ed., Wolters Kluwer, Las Rozas, 2016, pág. 265.

⁵¹ CALVO VÉRGEZ, Juan: *La responsabilidad tributaria subsidiaria*, Dykinson, Madrid, 2016, págs. 217 y 218.

⁵² *Ibid.*, pág. 208.

Al respecto, cierto sector doctrinal parece dar importancia al devengo de la obligación tributaria al que hace referencia el artículo, y afronta el estudio de la cuestión diferenciando entre créditos tributarios concursales y créditos contra la masa (según su devengo anterior o posterior, respectivamente, a la declaración del concurso).

En este sentido se pronuncia FRAILE FERNÁNDEZ, cuando manifiesta “centrándonos, por tanto, en la primera oración, podemos afirmar que se trata de los créditos concursales. Esto es, las deudas tributarias devengadas con anterioridad ‘a dichas situaciones’”⁵³. Así lo hace también CALVO VÉRGEZ: “al amparo de lo establecido en el art. 43.1.c) de la LGT, la responsabilidad de la administración concursal variará en función de que la deuda tributaria resulte anterior o posterior al auto de declaración del mismo”⁵⁴.

Considero sin embargo que no se debe poner el foco en la fecha del auto en el que se declara el concurso, sino en la fecha en la que la administración concursal asume las facultades de administración y disposición del patrimonio de la entidad concursada, en sustitución de la administración social; situación que puede darse:

- Desde el inicio del procedimiento concursal:
 - o Cuando en el mismo auto de declaración del concurso se decreta la disolución y liquidación de la entidad.
 - o Cuando en el auto de declaración se fija el régimen de suspensión de facultades, en base a lo establecido en el art. 40.2 LC (concursos necesarios, es decir, no solicitados por el propio deudor).

- A lo largo de la tramitación del procedimiento:
 - o Cuando se decreta la apertura de la fase de liquidación, acordando disolver la sociedad.

⁵³ FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, ob. cit., pág. 119.

⁵⁴ CALVO VÉRGEZ, Juan: *La responsabilidad tributaria subsidiaria*, ob. cit., pág. 217.

- Cuando en ciertas ocasiones, declarado el concurso, y antes de la apertura de la liquidación, el juez acuerda el cambio de régimen, pasando de mera intervención de las facultades del deudor a la suspensión de éstas.

Es este hito (la asunción de las facultades de administración y disposición del patrimonio de la sociedad) el que debe tenerse en cuenta para atribuir a la AC la responsabilidad tributaria fijada para los administradores sociales (que, como el precepto legal establece, incluye las posibles sanciones asociadas que la AEAT pueda imponer), o la responsabilidad propia de su cargo por la falta de diligencia en el desempeño del mismo. De no ser así, y a tenor del literal de la redacción del art. 43.1.c) LGT, podría interpretarse que durante cierto momento del concurso (desde su declaración, y hasta que no se asumen las facultades de administración de la empresa), el Centro Directivo no puede derivar responsabilidad alguna al administrador concursal, recayendo todas ellas en los administradores sociales⁵⁵; en mi opinión, esto podría carecer de toda lógica, si por otra parte asumimos la posible derivación al administrador concursal de obligaciones tributarias anteriores a su nombramiento. Ciertamente en este período el profesional debe intervenir, mediante autorización o conformidad, las facultades de administración de los administradores sociales (también las desarrolladas en el ámbito tributario); no obstante, en esta etapa el administrador concursal no cuenta con la dirección efectiva de la actividad, ni siquiera es considerado interlocutor válido de la sociedad por la AEAT, y por lo tanto considero que guarda un mayor paralelismo con la fase anterior a la declaración del concurso.

Obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la atribución de las facultades de administración de la concursada

La AC suscribe el acta de aceptación del cargo y, desde ese momento, sea cual sea el régimen establecido por el auto de declaración del concurso en cuanto a las facultades de administración del deudor (intervención, o suspensión): (i) deberá desempeñar su cargo “*con la diligencia de un ordenado administrador y de un representante leal*”; y (ii) responderá “*de los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la ley o realizados sin la debida diligencia*” (art. 36 LC).

⁵⁵ CARBAJO VASCO, Domingo: *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, 6ª Ed., Documentos de trabajo 5/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019, pág. 126.

En base a ello, es fácil para el administrador concursal no tener en consideración la legislación tributaria, y caer en el error de que su responsabilidad, en este ámbito, comienza tras el auto de declaración de concurso, entendiendo que de cualquier incumplimiento tributario anterior responderá exclusivamente la sociedad, tal vez sus administradores. Nada más lejos de la realidad: el profesional designado como AC debe analizar en profundidad la situación fiscal de la sociedad en concurso en los cuatro años anteriores a la fecha del auto de su declaración, correspondientes al período de prescripción tributaria (art. 66 LGT)⁵⁶.

A mayor abundamiento, desde una interpretación poco prudente del art. 43.1.c) LGT, podría entenderse que el incumplimiento de *las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad* se limita a no abonar, pudiendo y debiendo hacerlo, una deuda tributaria declarada y exigible con anterioridad a su designación como administrador concursal.

Pero no es así: a modo de ejemplo, basta que la AEAT detecte algún incumplimiento con origen en irregularidades cometidas por los administradores sociales antes de la declaración del concurso, y considere que, no habiéndolas subsanado la administración concursal en el ejercicio de sus funciones, debería haberlo hecho si hubiera actuado con la *debida diligencia*, para que pueda exigir responsabilidad tributaria al administrador concursal.

Así pues, una de las primeras labores a realizar por la administración concursal será la formulación, precisamente, de una *due diligence* de la situación tributaria de la sociedad concursada, abarcando tanto las obligaciones tributarias devengadas y pendientes (tanto materiales como formales), existentes en el momento de declaración del procedimiento, como las posteriores. Es decir: los tributos en los que resulta obligado tributario; la situación de éste en relación a las obligaciones tributarias (materiales, formales, accesorias, autónomas...); si ha solicitado aplazamientos y fraccionamientos; si tiene procedimientos tributarios en curso; si cuenta con bienes o derechos embargados⁵⁷; etc.

⁵⁶ *Ibid.*, pág. 72.

⁵⁷ *Ibid.*, pág. 134.

Vistas algunas de las acciones con las que el administrador concursal podría acreditar la debida diligencia en el desempeño de su cargo frente a un hipotético procedimiento de derivación de responsabilidad, resulta oportuno incorporar algunos ejemplos de conducta que el Departamento de Recaudación de la AEAT considera pueden dar origen a responsabilidad por obligaciones tributarias anteriores a la declaración del concurso⁵⁸:

- Incumplimiento de la obligación de comunicar a la AEAT, a través de medios electrónicos, la declaración de apertura del concurso.
- La exclusión en el inventario de la masa activa de bienes o derechos del deudor.
- Omisión de legítimas acciones rescisorias.
- La falta de presentación de las declaraciones o autoliquidaciones tributarias pendientes del concursado o su presentación incorrecta o inexacta.
- La exclusión o incorrecta clasificación o incorrecta cuantificación, en la lista de acreedores, de los créditos de la AT frente al deudor.
- Si no realizase pagos de manera acorde con la prelación de créditos.
- Cuando por no atacar en los breves actos de caducidad un acto irregular en el que el deudor se haya extralimitado en sus competencias, se consolide tal irregularidad.

Alguna de estas actuaciones, ubicables en el tiempo tras la declaración del concurso, guardan relación directa con la labor que la Ley Concursal impone a la AC, y suponen conductas claramente reprochables. Por comentar alguna de ellas⁵⁹:

⁵⁸ *Ibid.*, pág. 97.

⁵⁹ *Ibid.*, pág. 135.

- La calificación errónea de un crédito, al otorgarle garantías que no tiene; y con ello, al liquidar los bienes o derechos vinculados a la garantía, se beneficiará al acreedor que se ha privilegiado de forma incorrecta, en perjuicio del resto de acreedores (entre los que se encuentra la AEAT).
- No respetar la prelación de créditos, perjudicando a la AEAT. Ya se ha mencionado que dicha cuestión se incluye en el art. 43.2 LGT, que asimila el hecho de atender créditos de terceros devengados con posterioridad a obligaciones tributarias impagadas con la falta de intención real de pago de la deuda tributaria. Es una cuestión especialmente perseguida por el Centro Directivo, sobre todo por la práctica de algunos administradores concursales de alterar la prelación de créditos para cobrar sus honorarios.
- No realizar las acciones rescisorias procedentes para reintegrar, al patrimonio de la sociedad, los bienes y derechos que salieron del mismo de forma irregular en los dos años anteriores a la declaración del concurso, minorando las expectativas de cobro de los acreedores (como la AEAT) que, de otra forma, podrían recuperar un mayor porcentaje de su crédito con el resultado de la liquidación de dichos activos. Es interesante el criterio del TS al respecto, definiendo la conducta reprochable al administrador concursal en este ámbito: no llevar a cabo la acción de reintegración cuando se pueda acreditar que hubo de hacerlo, por las “claras expectativas de éxito”, y porque “compensaba económicamente su ejercicio”⁶⁰.
- No solicitar autorización judicial para enajenar o gravar activos de la concursada, etc.

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Supremo 669/2013, de 11 de noviembre (Roj: STS 5636/2013), Fundamento de Derecho 11º.

Por otra parte, varias de las situaciones indicadas anteriormente parten de las acciones/omisiones de los administradores sociales de la entidad (algunas realizadas con anterioridad a la declaración del concurso). Entiendo que en estos casos la AEAT debería realizar un mayor esfuerzo en sus argumentaciones a la hora de derivar responsabilidad a la AC. En este sentido, abordo a continuación alguna de estas conductas:

- No solo se penaliza no informar al juez del concurso de posibles incumplimientos de la concursada, sino que también supone una conducta reprochable para la AEAT el mero hecho de no detectarlos.
- Podrá achacarse a la AC, en situación de mera intervención de facultades de administración, el haber permitido actos ilegales del concursado que perjudiquen al crédito tributario.
- Deberá la AC atacar en plazo cualquier acto irregular en el que el deudor se haya extralimitado en sus facultades, evitando su consolidación por caducidad.

En estos casos, la responsabilidad de la AC puede no ser tan “nítida”, y la supuesta falta de diligencia a acreditar dependerá de ciertos matices, principalmente el grado de dificultad para el acceso del administrador concursal a la información tributaria de relevancia, que en ocasiones será elevado, por actitudes obstruccionistas de la propia sociedad en concurso; no solo en relación a la información pre-concursal, sino también con la posterior al auto de declaración de concurso (en este sentido, no olvidemos que, en base al art. 108.2 RGAT, la AEAT sigue comunicándose con la administración social de la concursada mientras conserve sus facultades de administración).

Obligaciones tributarias devengadas desde la atribución de las facultades de administración de la concursada.

Como se ha dicho, en esta fase del procedimiento, asumidas las facultades de administración, la responsabilidad achacable a la AC es la misma que la determinada para los administradores sociales de cualquier sociedad.

Así, hay que acudir al art. 43.1.a) LGT, y tratar cada una de las conductas allí contempladas; si bien se debe partir de una premisa previa: la comisión por parte de la persona jurídica de alguna de las infracciones tributarias recogidas en los artículos 191 a 206 LGT (que, por otra parte, deben ser declaradas a través de un procedimiento tributario sancionador)⁶¹.

En este caso, la extensión de la responsabilidad para la AC se amplía, y no incluye únicamente la deuda, sino también la sanción⁶²; aunque solo si el incumplimiento se produce tras la asunción de las facultades.

En cuanto a la deuda derivable a la AC por esta vía, y siguiendo el razonamiento anterior, considero que será aquella devengada con posterioridad a la asunción de las facultades de administración del deudor.

Tres son las conductas que establece el precepto legal para que pueda derivarse responsabilidad tributaria a la AC:

- No realizar *“los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”*.

A tenor del texto del artículo, el 43.1.a LGT, solamente responderá el administrador concursal que no cumpliera con los deberes tributarios que le fueron encomendados, es decir, aquel “que debiera haber realizado ciertos actos y no lo hizo”.

Por otra parte, dichos actos deben ser “necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias”; en caso contrario (si el acto fuera “fácilmente subsanable”), “no podrá derivarse responsabilidad”⁶³.

⁶¹ FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, ob. cit., págs. 128 y 129.

⁶² *Ibid.*, pág. 130.

⁶³ *Ibid.*, pág. 131.

- Consentir “*el incumplimiento por quienes de ellos dependen*”. Parece exigirse el conocimiento de lo que se está consintiendo, y siendo así, no se actúe para evitar el incumplimiento de la obligación tributaria.
- Adoptar “*acuerdos que posibilitasen las infracciones*”. No se exige por tanto causar la infracción, o colaborar en ella, sino simplemente adoptar acuerdos que la posibiliten. Ni siquiera se precisa intencionalidad de provocarla por parte de la AC; basta acreditar que el acuerdo “haya servido, por mera negligencia, a la comisión del ilícito tributario”⁶⁴.

12.5 La responsabilidad tributaria subsidiaria del liquidador

En principio, la LGT parece exigir idéntico comportamiento a liquidadores y administradores concursales; no obstante, el marco normativo que delimita sus obligaciones hace que, en la práctica, surjan diferencias al respecto. Así, mientras que la LC es la que fija las funciones de la AC, la LSC se encarga de atribuir al liquidador las funciones propias de los administradores sociales, haciendo especial hincapié en las necesarias para la liquidación del patrimonio de la sociedad, y la distribución del haber social obtenido. La norma pondrá el foco en la diligencia con que se desarrollan estas funciones, y en la observancia de la legislación tributaria que le sea de aplicación; conductas contrarias permitirán a la AEAT derivar al liquidador la responsabilidad, si bien debe acreditarse la relación causal entre conducta e impago de la deuda tributaria⁶⁵.

No siempre el Centro Directivo justifica adecuadamente dicha relación causal, como se desprende del contenido de la Sentencia 498/2017, de 29 de diciembre, del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (VLEX-728562773). Para el tribunal, la AEAT no puede erigirse en “censora general” a la que el liquidador “debe rendir con detalle cuentas de sus actuaciones societarias y mercantiles”, ni tampoco puede trasladar la carga de la prueba a éste, exigiéndole que demuestre una “diligencia general e indiscriminada en lo relativo a todas y cada una de las funciones y cometidos”, guarden o no relación causal con el incumplimiento; considerando procedente la derivación si no se logra acreditar “intensiva y diabólicamente” una “diligencia plena” en el desempeño de su cargo.

⁶⁴ *Ibid.*, pág. 132.

⁶⁵ CALVO VÉRGEZ, Juan: *La responsabilidad tributaria subsidiaria*, ob. cit., pág. 223.

Asimismo, el Tribunal afea a la Administración que suela tratar al liquidador como un “avalista a primer requerimiento”, y que entienda como objetiva la responsabilidad subsidiaria fijada en la LGT, debiendo aplicarse por el mero hecho de que la deuda tributaria resulte impagada.

Afirma que, a tal fin, la AEAT se limita a “transcribir los enunciados de los textos legales de materia societaria”, que presume incumplidos por el mero hecho del impago de la deuda tributaria. Concluye manteniendo que con este criterio la responsabilidad tributaria se transforma “en lo que de ningún modo resulta ser”.

En este mismo sentido se pronuncian ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA refiriéndose al “parecer” de la AEAT, “que con una frecuencia mayor de la deseable asocia cualquier infracción de una norma tributaria con una conducta poco diligente”⁶⁶.

En mi opinión, y coincidiendo con CALVO VÉRGEZ, la responsabilidad exigida al liquidador debe venir relacionada con el cumplimiento de su principal cometido: culminar el proceso de disolución de la sociedad con la liquidación del haber social y la cancelación de toda deuda pendiente. Si hubiera deudas no conocidas, y aunque estuvieran devengadas, finalizada la liquidación no parece lógico derivar responsabilidad alguna al liquidador⁶⁷.

Precisamente esta cuestión, la cancelación de las deudas contraídas por la sociedad, debe ser tenida especialmente en cuenta por el liquidador designado: y es que en el caso de que el haber social resulte insuficiente para cubrirlas en su totalidad, estará obligado, como primer responsable de la entidad (y siempre que se diera el resto de condicionantes exigidos para ello), a solicitar el concurso de acreedores de la sociedad ante la autoridad judicial competente.

⁶⁶ ROMERO PLAZA, Carlos y SERANTES PEÑA, Francisco: *Responsables y responsabilidad tributaria*, ob. cit., pág. 256.

⁶⁷ *Ibid.*, pág. 228.

12.6 Posibles vías de recurso frente a la AEAT⁶⁸

En este apartado se analizarán las distintas posibilidades que el administrador concursal o liquidador judicial designado tiene para defenderse de las responsabilidades que la Administración Tributaria pretende derivarle por el ejercicio de sus funciones.

En primer lugar, se debe hacer referencia a los presupuestos de derivación establecidos en la LGT; es decir, el declarado responsable podrá impugnar, en su caso, una incorrecta aplicación por parte de la AEAT del concreto presupuesto de hecho por el cual se le pretende derivar subsidiariamente la responsabilidad de la obligación tributaria incumplida.

Obviamente, dicho responsable también podrá argumentar supuestos vicios del procedimiento específico de derivación de la responsabilidad como, por ejemplo, la inexistencia de declaración de fallido (como se ha dicho, necesaria para acometer la derivación), incumplimientos en los plazos exigidos por la legislación tributaria, etc.

Finalmente, se va a desarrollar la cuestión que, en mi opinión, puede resultar más controvertida: ¿podría llegar a discutir el liquidador, o la AC, la liquidación del obligado principal (es decir, la persona jurídica disuelta), de cuyo incumplimiento en su día se le trata de responsabilizar en la actualidad? Hay que responder afirmativamente: en este sentido, fue el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 140/2010, de 21 de diciembre, (ECLI:ES:TC:2010:140), quien vino a disipar las dudas que se planteaban al respecto, argumentando en su Fundamento Jurídico 3º que, de otra forma, se estaría vulnerando el derecho a la tutela judicial efectiva del liquidador, por “la negativa judicial a permitirle cuestionar las deudas tributarias que le han sido derivadas”; y ello porque el tribunal considera que no se está derivando “una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación”, sino “la responsabilidad de pago de una deuda”, debiendo permitirle, si así lo estima oportuno, “reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige”.

⁶⁸ Este apartado ha sido elaborado en base a la ponencia de D. Dmitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala Tercera del TS, en la jornada “Cuestiones clave del Derecho Societario y Tributario” organizado en Alicante por el Foro de Debate Económico Germán Bernácer el pasado 21 de marzo de 2019; allí tomé a vuelapluma los principales argumentos expuestos por el ponente.

Expuesto lo anterior, ¿qué pasaría en este caso si se anula la liquidación origen de la pretendida derivación, que en su día devino firme, por considerarse incorrecta? ¿Se podría beneficiar el deudor principal de dicha anulación? El art. 174.5 LGT es claro al respecto, ya que cierra la puerta a esta posibilidad, y no permite la revisión de “*las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios*”.

12.7 Conflictos de jurisdicción, y otras cuestiones controvertidas⁶⁹

En los últimos años, varios han sido los procedimientos relacionados con concursos de acreedores que han debido ser dirimidos por el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, en particular en actuaciones en las que la Administración trata de derivar la responsabilidad a la AC antes de que finalice el concurso de acreedores (lo que puede entrar en colisión con el reiterado requisito exigido por la LGT de declaración de fallido del deudor principal): aparentemente, AEAT y Juzgado de lo Mercantil discuten qué organismo cuenta con mayor capacidad para defender los intereses de los acreedores (o, al menos, los de la AEAT).

El Centro Directivo ha planteado la cuestión como una “batalla por la auto-tutela de la administración en la derivación de la responsabilidad”, que perdió en primer término, ya que el meritado Tribunal llegó a entender que no se podía iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad hasta que no se declarara por el juez de lo mercantil la insuficiencia de bienes recogida en el art. 176bis LC (es decir, hasta la conclusión del mismo). Se entiende desde la Agencia que este criterio llevó a determinados administradores a alargar artificiosamente las liquidaciones, y obligaba al personal de la AEAT a un mayor esfuerzo en controlar el desarrollo del procedimiento concursal.

⁶⁹ Punto desarrollado a partir de la ponencia de D. Alejandro Bonis Sanz, Subdirector General de Organización y Asistencia Judicial de la AEAT en la jornada “Cuestiones clave del Derecho Societario y Tributario” organizado en Alicante por el Foro de Debate Económico Germán Bernácer el pasado 21 de marzo de 2019 (habiendo tomado a vuelapluma sus principales conclusiones). El último de los argumentos fue expuesto por D. Víctor Fernández González, Magistrado Juez del Juzgado de lo Mercantil nº3 de Mallorca, también invitado al Foro, en réplica al Sr. Bonis.

Finalmente, el referido Tribunal de Conflictos de Jurisdicción, en una reciente resolución, la Sentencia 2/2018, de 21 de marzo (cve: BOE-A-2018-5386) otorgó a la AEAT la competencia para tramitar procedimientos de responsabilidad subsidiaria tributaria de la AC, y por tanto no debe esperar a la finalización del concurso de acreedores; se habla entonces de la denominada “insolvencia parcial”, que se hace evidente cuando, aun con activos por liquidar, éstos resultarán insuficientes para la satisfacción de la totalidad de los créditos de los acreedores (en este caso, los tributarios).

Sobre esta cuestión, los representantes de la AEAT no terminan de comprender por qué la controversia habitualmente reside en la *forma* (la posibilidad o no de derivar responsabilidad subsidiaria en el seno del concurso a la AC), y no en el *fondo* (si realmente se han dado los presupuestos de hecho determinados por la LGT para instar la derivación). Es más: se llega a entender como “beneficiosa” para el concurso la derivación de responsabilidad subsidiaria, porque con ello no se menoscaba el patrimonio de la concursada, y realmente lo que se hace es buscar terceros de los que poder cobrar la deuda tributaria. Aunque terminan considerando que el procedimiento concursal español ha fracasado (escasas empresas “sobreviven”, y el porcentaje del crédito tributario recuperado es mínimo), tratan con la derivación de obtener fuera lo que en sede concursal les resulta complicado conseguir.

También se mantiene que es preferible dejar a la AC que actúe, manteniendo cierta distancia (con lo que decae la fiscalización por parte de la AEAT de las actuaciones del administrador concursal en el seno del procedimiento); finalizado el concurso, se entra a evaluar si esta actuación adolece de la requerida diligencia, y se acomete el procedimiento de derivación, en su caso.

Se pone además de relieve que la aprobación o no en sede judicial de la rendición de cuentas de la AC (suerte de “epílogo” del concurso en el que el profesional informa al juzgado de las distintas vicisitudes del procedimiento, del caudal obtenido tras la liquidación, y el destino de dichos fondos) no afecta a la hipotética responsabilidad en la que el administrador hubiera podido incurrir por su actuación profesional; para ello, la AEAT se apoya en la propia LC, que así lo establece en su art. 181.4, al menos en relación con la acción de responsabilidad de la AC.

Con estos argumentos, obvia la AEAT que su “baja intensidad” en el concurso puede ser usada en su defensa por la AC, ante una hipotética actuación administrativa de derivación. Y es que, en este sentido, resulta contradictorio, por ejemplo: (i) que el administrador concursal, en base a la información de la que dispone, solicite al juez del concurso la calificación fortuita del procedimiento; (ii) que la AEAT, como acreedor personado en autos, no realice en la sección de calificación alegación alguna al respecto; y (iii) que, finalmente, se trate de derivar la responsabilidad a la AC, incluso en ocasiones como cooperador necesario.

Así, aunque el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción haya terminado decantándose a favor de las pretensiones de la AEAT, en alguna de sus resoluciones no ha dejado pasar la oportunidad de advertir que esta forma de actuar de la Administración (cierta pasividad, o *laissez faire*) puede volverse en su contra en la vía contencioso-administrativa, determinándose que, en realidad, quien no ha actuado con la debida diligencia ha sido la propia Agencia Tributaria.

CONCLUSIONES

Tras la elaboración del presente Trabajo de Fin de Máster, las principales conclusiones alcanzadas son las siguientes:

1. La extinción de la sociedad de capital implica su desaparición jurídica, para lo cual ha de desaparecer cualquier relación jurídica creada por ésta. Más allá de la extinción formal, debe alcanzar también la extinción material; mientras tanto, la entidad mantiene una personalidad jurídica subyacente. Es la tesis declarativa defendida en la actualidad por el Tribunal Supremo. En el mismo sentido, la legislación mercantil prevé la intervención del liquidador societario y del administrador concursal una vez extinguida la sociedad (y por tanto cesados formalmente en sus cargos).
2. El administrador concursal o liquidador deberá tener especial cuidado en determinar las obligaciones tributarias, materiales y formales, de la sociedad disuelta, pasadas y futuras, con origen en la actividad ordinaria o en el proceso específico de extinción (que afectan tanto a la persona jurídica que se extingue, como a los socios de la misma), incluso tras la propia extinción formal de la entidad; y ello porque su diligencia profesional podrá ser medida por el grado de cumplimiento de dichas obligaciones. En este sentido, deberá considerar los posibles efectos, específicos del proceso, en cuestiones tributarias tales como: IAE, IS, IVA, I.I.V.T.N.U. (para la sociedad); ó ITPAJD, IRPF, IS, I.R.N.R., convenios de doble imposición (para los socios). Asimismo, no se podrá omitir la presentación de determinadas declaraciones fiscales (principalmente de carácter informativo), tras la propia extinción formal de la entidad.
3. Frente al papel que la legislación mercantil otorga a la AC o al liquidador una vez extinguida la sociedad de capital, contrasta el recogido por la legislación tributaria: con el asiento registral de extinción, la representación legal del liquidador o administrador concursal decae en favor de quienes fueran los socios de la entidad, y su papel se limita a intervenir ante la AEAT si fueran requeridos para ello, y solo en su propio nombre.

Se produce una sucesión universal por los socios en la posición de la sociedad, lo cual es cuestionable, tanto a nivel teórico como práctico, y puede llevarnos a determinadas situaciones complejas y/o controvertidas.

4. La actual revocación automática del certificado de representación ante la extinción de la persona jurídica puede llegar a bloquear al profesional encargado del proceso de disolución en la realización de las últimas gestiones formales y materiales requeridas (al respecto, solo los socios podrán obtener un nuevo certificado, siempre que figuren como tales en el Registro de Sucesores de la AEAT). Será difícil ganarse la confianza de los socios de la entidad para lograr el apoderamiento; y la tramitación del mismo con anterioridad a la extinción carece de recorrido, pues también se produce de oficio su baja, cuando se tiene constancia de la extinción del poderdante.
5. En cualquier caso, considero que no se les puede negar a estos profesionales el interés legítimo reconocido por la propia LGT para seguir representando a la sociedad; y es que la debida diligencia que la propia AEAT les reclama en determinadas circunstancias, también les exige defender los intereses de la persona jurídica (o de los acreedores que resultaran insatisfechos) tras su extinción, principalmente si aparecieran activos sobrevenidos.
6. En cuanto a la responsabilidad tributaria subsidiaria de administradores concursales y liquidadores, ésta no es objetiva, por el mero hecho de ser designado como tal, sino que se exige una falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; debe acreditarse además la relación entre conducta del profesional y daño causado a la Hacienda Pública (lo cual, según la jurisprudencia analizada, no siempre logra la AEAT).
7. Las posibles consecuencias de la conducta no diligente tendrán distinto alcance, dependiendo de si se cuenta con las facultades de administración y disposición del patrimonio de la sociedad concursada (en este último caso, se asimilarán a las establecidas para la administración social).

En cuanto al liquidador, su responsabilidad suele ligarse al grado de cumplimiento de su principal cometido, que es culminar el proceso de disolución de la entidad con la liquidación del haber social y la cancelación de sus deudas. En cualquier caso, es de vital importancia realizar por el profesional un estudio de la situación tributaria de la entidad disuelta, abarcando tanto las obligaciones tributarias devengadas y pendientes existentes en el momento de declaración del procedimiento, como las posteriores; y para ello no se pueden obviar los cuatro años anteriores a la disolución, período no cubierto por la prescripción tributaria.

8. Dentro de las conductas más flagrantes que manifiestan una falta de diligencia, está especialmente perseguida por la AEAT la atención de créditos de terceros devengados con posterioridad al nacimiento de obligaciones tributarias impagadas con la falta de intención real de pago de la deuda, principalmente por las actuaciones de algunos administradores concursales alterando la prelación de créditos para cobrar sus honorarios. No obstante, en otros casos, la responsabilidad subsidiaria puede no ser tan “nítida”, y el administrador concursal o liquidador tendrá un mayor margen de defensa, acreditando que los incumplimientos de los que se le responsabiliza nada tienen que ver con una falta de diligencia en su actuación. Así, en el orden contencioso-administrativo, se le ha llegado a achacar a la AEAT el erigirse como censora general del liquidador, trasladando la carga de la prueba a éste, y exigiéndole que demuestre una diligencia global en la totalidad de su actuación, guarde o no relación causal con el incumplimiento; y también el entender la responsabilidad subsidiaria como objetiva, debiendo aplicarse por el mero hecho de que la deuda tributaria resulte impagada.
9. En ocasiones, con la derivación de la responsabilidad subsidiaria la AEAT parece buscar fuera la obtención de lo que en sede concursal resulta difícil conseguir, sin reparar en los efectos que puede acarrear el procedimiento administrativo para el administrador concursal, con independencia de que finalmente pueda o no acreditarse la falta de diligencia reprochada.

10. Se defiende además una política de “baja intensidad” en el procedimiento concursal, prefiriendo dejar trabajar a la AC, y evaluando con posterioridad su actuación; lo cual puede volverse en contra de la AEAT en la vía contencioso-administrativa, ya que podría entenderse que quien no ha actuado con la debida diligencia ha sido el propio Centro Directivo.

BIBLIOGRAFÍA

CABANAS TREJO, Ricardo: “De nuevo sobre la irregularidad societaria”. En *Cuadernos de Derecho y Comercio 2017*, núm. 67.

CALVO VÉRGEZ, Juan: *La responsabilidad tributaria subsidiaria*, Dykinson, Madrid, 2016.

CARBAJO VASCO, Domingo: *Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores*, 6ª Ed., Documentos de trabajo 5/2019, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2019.

COTO DEL VALLE, Cristina: “Forma de ejecutar las devoluciones tributarias reconocidas a sociedades disueltas, según conste o no cancelada su inscripción en el Registro Mercantil”. En *Anales de la Abogacía General del Estado*, núm. 2009, 2010.

DE PABLO VARONA, Carlos: “Las partes en los procesos contencioso-administrativos en materia tributaria. Legitimación”. En VV.AA., MERINO JARA, Isaac y LUCAS DURÁN, Manuel (coords.): *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2015.

FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: *La responsabilidad del administrador concursal por el crédito tributario*, Dykinson, Madrid, 2016.

MOYA BALLESTER, Jorge: *El procedimiento de disolución y liquidación en la Ley de Sociedades de Capital*, 1ª ed., La Ley, Las Rozas, 2010.

RECALDE CASTELLS, Andrés y MARTÍNEZ FLÓREZ, Aurora: “La cancelación registral de las sociedades de capitales no extingue su personalidad jurídica”. En VV.AA., YZQUIERDO TOLSADA, Mariano (coord.): *Comentarios a las sentencias de unificación de doctrina: civil y mercantil*, Vol. 9, Dykinson, S.L., Madrid, 2017.

ROMERO PLAZA, Carlos y SERANTES PEÑA, Francisco: *Responsables y responsabilidad tributaria*, 2ª ed., Wolters Kluwer, Las Rozas, 2016.

VÁZQUEZ TAÍN, Miguel A.: *Fiscalidad de no residentes. Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 1ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

VILLAR EZCURRA, Marta y TELLO BELLOSILLO, Javier María: “Cuestiones tributarias de la sociedad en liquidación”. En VV.AA., ROJO FERNÁNDEZ RÍO, Ángel José (dir.): *La liquidación de sociedades mercantiles*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y LUCAS DURÁN, Manuel (coord.): *Derecho tributario. Parte especial*, 7ª ed., Tecnos, Madrid, 2018, pág. 424.

WEBGRAFÍA

Web de la AEAT:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/es13/s/iafriafr05f>. Consultado el 26 de abril de 2019.

“Empresa: cese y extinción de la sociedad”, actualizada a marzo de 2019, y publicada por la D.G. de Industria y de la PyMe:

www.ipyme.org/publicaciones/guiaceseextincion.pdf. Consultado el 25 de abril de 2019.

Nota informativa de la AEAT sobre los nuevos certificados electrónicos:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Certificado_electronico/Nota_informativa.shtml. Consultado el 19 de abril de 2019.

Preguntas frecuentes en la web de la F.N.M.T:

https://www.sede.fnmt.gob.es/preguntas-frecuentes/certificado-de-representante/-/asset_publisher/eIal9z2VE0Kb/content/1693-puedo-solicitar-el-certificado-de-una-entidad-disuelta-?inheritRedirect=false. Consultado el 15 de mayo de 2019.

Información de la AEAT sobre el Registro de Sucesiones:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Registro_de_sucesiones_y_representaciones_legales/Informacion/Forma_y_procedimiento.shtml. Consultado el 15 de mayo de 2019.

Preguntas frecuentes en la web de la F.N.M.T:

https://www.sede.fnmt.gob.es/preguntas-frecuentes/certificado-de-representante/-/asset_publisher/eIal9z2VE0Kb/content/1673-por-que-se-puede-revocar-automaticamente-mi-certificado-de-representante-de-administrador-unico-o-solidario-.

Consultado el 12 de mayo de 2019.