

Disolución de sociedades mercantiles

Por **Alba Montero Abad** | Asesor Fiscal

Dada la evolución económica cada vez son más las sociedades mercantiles que acuden a nuestros despachos al verse obligadas a afrontar su disolución y liquidación. Podemos categorizar que el ámbito mercantil de conformidad con los Arts. 360 al 400 del Real Decreto legislativo 1/2010 (TRLSC) tres bloques caracterizan la tipología posible en la disolución y liquidación de una sociedad de capital:

A) Las sociedades de capital se disolverán de conformidad con el Art. 360 TRLSC de **pleno derecho** en los siguientes casos:

1. Por el transcurso del término de duración fijado en los estatutos, a no ser que con anterioridad hubiera sido expresamente prorrogada e inscrita la prórroga en el Registro Mercantil.
2. Por el transcurso de un año desde la adopción del acuerdo de reducción del capital social por debajo del mínimo legal como consecuencia del cumplimiento de una ley, si no se hubiere inscrito en el

Registro Mercantil la transformación o la disolución de la sociedad, o el aumento del capital social hasta una cantidad igual o superior al mínimo legal.

B) Art. 361 TRLSC: Disolución y concurso. La apertura de la **fase de liquidación en el concurso de acreedores** producirá la disolución de pleno derecho de la sociedad. En tal caso, el juez del concurso hará constar la disolución en la resolución de apertura de la fase de liquidación del concurso.

C) Art. 361 TRLSC: Las sociedades de capital se disolverán por la existencia de causa legal o estatutaria debidamente constatada por la junta general o por resolución judicial, siendo **causas de disolución** las siguientes:

1. Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.



2. Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.
3. Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.
4. Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que este se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.
5. Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.
6. Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.
7. Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.

A su vez, dependiendo de la tipología de sociedad:

- **La sociedad de responsabilidad limitada** se disolverá, además, por la falta de ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social durante tres años consecutivos.
- **La sociedad comanditaria por acciones** deberá disolverse también por fallecimiento, cese, incapacidad o apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de todos los socios colectivos, salvo que en el plazo de seis meses y mediante modificación de los estatutos se incorpore algún socio colectivo o se acuerde la transformación de la sociedad en otro tipo social.

La sociedad de capital también **podrá disolverse** por mero acuerdo de la junta general adoptado con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos.

Resulta evidente que la disolución y liquidación de la sociedad, en determinadas situaciones, implica la realización de pagos para sus socios (accionistas).

La legislación mercantil vigente regula los referidos pagos señalando que:

- Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, la cuota de liquidación correspon-

diente a cada socio será proporcional a su participación en el capital social.

- En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones, si todas las acciones no se hubiesen liberado en la misma proporción, se restituirá en primer término a los accionistas que hubiesen desembolsado mayores cantidades el exceso sobre la aportación del que hubiese desembolsado menos y el resto se distribuirá entre los accionistas en proporción al importe nominal de sus acciones.
- Salvo acuerdo unánime de los socios, estos tendrán derecho a percibir en dinero la cuota resultante de la liquidación.
- Los estatutos podrán establecer en favor de alguno o varios socios el derecho a que la cuota resultante de la liquidación les sea satisfecha mediante la **restitución de las aportaciones no dinerarias** realizadas o mediante la entrega de otros bienes sociales, si subsistieren en el patrimonio social, que serán apreciadas en su valor real al tiempo de aprobarse el proyecto de división entre los socios del activo resultante.
- En este caso, los liquidadores deberán enajenar primero los demás bienes sociales y si, una vez satisfechos los acreedores, el activo resultante fuere insuficiente para satisfacer a todos los socios su cuota de liquidación, los socios con derecho a percibirla en especie deberán pagar previamente en dinero a los demás socios la diferencia que corresponda.

Planteados los aspectos normativos de la disolución y de la **cuota liquidación** a favor de los socios, nos ocupamos a continuación de la fiscalidad de la referida cuota de liquidación.

Si nos centramos en la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) las cantidades percibidas por los socios se calificarán como rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Recordemos quedan incluidos dentro de esta categoría los rendimientos dinerarios o en especie y cualquier utilidad procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

En consecuencia, las *cantidades a cuenta de la cuota de liquidación* que en su caso perciban los socios, tendrán la consideración de **rendimientos de**

De interés profesional

capital mobiliario, y se integrarán en la base imponible de ahorro, tributando:

- Al tipo de gravamen del **19%** los primeros 6.000 euros de la base liquidable del ahorro.
- Al tipo del **21%** para los siguientes 44.000 euros de la base liquidable del ahorro.
- El resto, esto es, a partir de 50.000 euros al **23%**.

Estos rendimientos se imputarán al titular de las participaciones de las que provienen y se integrarán en la base imponible del ahorro del periodo impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.

Las cantidades percibidas por los socios, **estarán sujetas a retención**, puesto que tal y como señala el Art. 99 LIRPF, las personas jurídicas que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor que, en este caso, será del 19%. (Art. 25.1, 101.4 y D.A. 31ª.3.d) LIRPF; y 90 RIRPF).

Además, es necesario precisar que el cobro de la cuota de liquidación deberá tenerse en consideración para el cálculo de la **ganancia o pérdida patrimonial** derivada de la final disolución y liquidación de la entidad, tal y como dispone el Art. 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Recordemos que el Art. 37.1.e) de la citada Ley establece que “en los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda”.

Asimismo, la Ley 37/1992 del IVA **sujeta a tributación las entregas de bienes** y prestaciones de servicios realizadas, en el ámbito de aplicación del Impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, **incluso si se**



TÚ AMAS TU PROFESIÓN. NOSOTROS TE PROTEGEMOS.

CON MÁS DE 25 AÑOS DE EXPERIENCIA EN LÍNEAS FINANCIERAS, GESTIONAMOS PÓLIZAS DE MÁS DE 120 COLEGIOS PROFESIONALES.

Zurich es, desde hace años, un asegurador de referencia en el mercado español así como un grupo líder en solvencia.

Contamos con casi 2.000 empleados y 2,4 millones de clientes, desde pequeñas y medianas empresas hasta grandes corporaciones. El 85% de las empresas del Ibex están aseguradas con nosotros.

ZURICH SEGUROS. PARA LOS QUE AMAN DE VERDAD SU NEGOCIO.



efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen, considerando como empresario a las sociedades mercantiles, en todo caso. Las entregas de bienes realizadas como consecuencia de la disolución y liquidación estarán sujetas.

No obstante, también se contempla por la Ley la no sujeción, contenida en el Art. 7, número 1º, de la Ley 37/1992, de las entregas de bienes que constituyan un conjunto de elementos afectos al patrimonio empresarial que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia de que los adquirentes ejerzan o no esa actividad pero mantengan la afectación.

Tampoco hay que olvidar que, una vez establecida la sujeción al Impuesto, será preciso analizar si las mencionadas entregas de bienes están incluidas en algún supuesto de exención de los previstos en el Art. 20 de la Ley 37/1992. En concreto, los ordinales 20º y 22º del apartado uno de dicho precepto.

En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los Arts. 19.1.1º, 23.b), 25.4 y 26 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre que determinan lo siguiente: “Son operaciones societarias sujetas: La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.”

Por tanto la disolución y liquidación de una sociedad por la adjudicación a los socios de los elementos que constituyen su activo, es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, cuyos sujetos pasivos serán los socios por los bienes y derechos recibidos.

La disolución y liquidación de una sociedad solo tributa en el ITP y AJD por el concepto de disolución –operación que tributa por la modalidad de operaciones societarias del impuesto– pero no por la liquidación subsiguiente.

A este respecto, la circunstancia de que la operación en cuestión tribute o no en el IVA

es indiferente, pues la tributación por la modalidad de operaciones societarias, a diferencia de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, es plenamente compatible con aquel impuesto.

La base imponible para cada socio será el valor real de los bienes y derechos que se le adjudiquen, valor real que podrá ser comprobado por la Administración Tributaria, y al que se aplicará el tipo de gravamen del 1 por 100.

Y siempre que no se produzca exceso de adjudicación a favor de ninguno de los dos socios.

En caso contrario deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el Art. 7.2.b) del Texto Refundido del ITP y AJD. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del Impuesto: Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Arts. 821, 829, 1.056.2 y 1.062.1 del Código Civil y disposiciones de Derecho Foral.

A la vista de dicho precepto, en caso de producirse el referido exceso de adjudicación, serán dos los hechos imponderables a considerar en relación al ITP y AJD, pues además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación que se produzca estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, con arreglo al citado artículo 7.2.b).

Y ello, porque si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias, siempre que tales adjudicaciones guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por incompatibilidad con la anterior, ni siquiera por la adjudicación a los socios de los bienes y derechos del patrimonio social, tal incompatibilidad no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, la cual está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por el hecho imponible de exceso de adjudicación.