

LAS RETENCIONES DE LOS NUEVOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA EN LA QUIEBRA

Eugenio Simón Acosta
Profesor Adjunto de Derecho Financiero y Tributario

1. INTRODUCCION, REGIMEN JURIDICO DE LAS RETENCIONES

Con las nuevas leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, la retención de impuestos en la fuente ha cobrado una especial importancia jurídica, como lo demuestra la inmediata aparición de una serie de normas reglamentarias que desarrollan los preceptos legales donde se establece la obligación de retener.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (desde ahora, IRPF) de 8 de septiembre de 1978 obliga a determinadas personas y entidades, que realizan pagos de rentas gravadas que reglamentariamente se establezcan, a practicar una retención a cuenta del impuesto debido por el perceptor. Por otra parte, el artículo 36 de la misma ley establece la posibilidad de que sea retenido en la fuente (en la forma que reglamentariamente se determine) el impuesto correspondiente a las rentas de trabajo personal y de capital mobiliario. Estos preceptos, ya de por sí confusos (1), han sido completados

con una extemporánea transcripción del artículo 36-1 de la Ley del IRPF en el artículo 32-1 de la Ley del Impuesto de Sociedades (desde ahora, IS) de 27 de diciembre de 1978 y con una nueva norma, contenida en el número 2 del artículo 32 citado, según el cual determinados sujetos pasivos del IS deben practicar una retención a cuenta del Impuesto de Sociedades en las rentas de trabajo personal y de capital mobiliario que satisfagan a otros sujetos pasivos del impuesto de sociedades.

Resumiendo, a nivel de ley sólo se establece la obligación de retener para determinados sujetos pasivos del IS respecto a rentas de trabajo y de capital mobiliario que satisfagan a otros sujetos pasivos del impuesto. En cuanto a las retenciones en el seno del IRPF no vienen directamente establecidas por la ley del impuesto, sino que hay que estar al desarrollo reglamentario a que se remite. El Real Decreto 2.789/78, de 1 de diciembre, se ocupó de las retenciones a cuenta del IRPF, disponiendo que determinadas personas o entidades realicen una retención a cuenta cuando sa-

lados por la doctrina, como la omisión en el artículo 10 del establecimiento de la obligación de ingresar las cuotas retenidas por empresarios individuales y profesionales (cfr. Banacloche: «El sujeto pasivo en el nuevo impuesto general (sic) sobre la renta de las personas físicas», *Crónica Tributaria*, núm. 26, 1978, página 37). Como en ambos preceptos hay una remisión a las normas reglamentarias que desarrollen la ley y estas normas ya existen, no entramos más a fondo en estas cuestiones que, por otra parte, no afectan esencialmente a nuestro estudio.

(1) El artículo 10 habla de «retención a cuenta» y el 36 de «retención en la fuente». ¿Acaso la retención del artículo 36 no es «a cuenta» sino definitiva? ¿Por qué el artículo 10 no especifica, como el 36, que la retención podrá practicarse sólo en relación con las rentas de trabajo y de capital mobiliario? ¿Por qué el artículo 36 no especifica, como el artículo 10, quiénes son los obligados a retener? ¿Se trata en ambos casos de la misma retención o son cosas distintas, a la vista de estas diferencias? Otros defectos han sido ya seña-

tisfagan rendimientos del trabajo, del capital o de actividades profesionales o artísticas.

El problema que queremos examinar es el de si los síndicos de una quiebra están o no obligados a practicar la retención a cuenta del IRPF o del IS cuando satisfacen deudas del quebrado o de la quiebra que constituyan rentas de trabajo, de capital o de actividades profesionales o artísticas.

Ante todo debemos indicar que el presupuesto de hecho de la retención puede descomponerse en dos elementos o requisitos que se exigen conjuntamente para que nazca la obligación de retener: 1) Por una parte, un requisito objetivo: las cantidades sobre las que debe realizarse la detracción han de pagarse en concepto de contraprestación derivada, de forma directa o indirecta, exclusivamente del trabajo personal del acreedor, o bien en concepto de retribución de la utilización de bienes del acreedor no afectos a empresas o actividades del mismo, o bien como contraprestación de un servicio profesional o artístico; si se trata de retención a cuenta del IS estos supuestos se reducen solamente a los de retribuciones del trabajo personal y del capital mobiliario. 2) Además, se exige una cualificación subjetiva en el pagador de las rentas sobre las que la detracción se practica. Según el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78, los obligados a retener el IRPF, es decir, cuando el perceptor de los rendimientos es una persona física, son las personas jurídicas y demás entidades residentes en España, o los establecimientos permanentes en España de personas o entidades residentes en el extranjero y las personas físicas con residencia habitual en España en cuanto ejerzan actividades profesionales o artísticas o explotaciones económicas. Cuando el perceptor de los rendimientos sea un sujeto pasivo del impuesto de sociedades solamente están obligados a retener quienes sean sujetos pasivos del IS, ya sean residentes en España o tengan en España establecimiento permanente (2).

(2) Artículo 32-2 de la Ley del IS. Por tanto, si el perceptor del rendimiento no es una persona física, el pagador persona física no está obligado a retener. ¿Qué sucederá cuando una persona física realice pagos a una entidad que tributa en régimen de transparencia fiscal? Estas entidades no tributan en el IS (art. 19-5 de la Ley del IS y art. 12-5 de la Ley del IRPF). ¿Se practicará la retención a cuenta del IRPF debido por los socios?

Dado que partimos de que las sumas satisfechas por los síndicos son pagos de renta de los sometidos al régimen de retención, nuestro análisis se dirige solamente al segundo de los elementos señalados: ¿son los síndicos uno de los sujetos a los que el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 o el artículo 32 de la Ley del IS imponen la obligación de retener? Este problema podría enfocarse desde un punto de vista más amplio o general porque las cuestiones que plantea la situación de quiebra de la empresa son de naturaleza análoga a otras que podrían presentarse en otras situaciones como la de concurso de acreedores de un profesional, la de muerte del empresario individual y liquidación de la empresa por el heredero, la de cese o suspensión voluntaria de la empresa individual, liquidación de sociedades, situaciones preparatorias o fases constitutivas de empresas y sociedades. Podría, por tanto, enmarcarse en un estudio de los problemas de la retención a cuenta en las situaciones de anormal ejercicio de la empresa o, mejor, en las situaciones de iniciación y liquidación de empresas y sociedades. No obstante, en este momento nos limitaremos a la retención en la quiebra.

2. EXAMEN DE LA DOCTRINA Y PLANTEAMIENTO CORRECTO DEL PROBLEMA

El tema de la existencia o inexistencia de obligación de retener por parte de los síndicos de la quiebra ha sido tratado por la doctrina de otros países en que este problema se plantea de una forma análoga a la de nuestro ordenamiento. Por ello traeremos a colación doctrina extranjera, que puede ser trasladable a la cuestión que pretendemos desentrañar desde el momento en que está elaborada sobre la base de una disciplina legal muy parecida.

Una primera postura que se ha defendido por los autores es la de negar que existan problemas de retención en relación con el síndico de la quiebra. Hay quien ha intentado demostrar que no hay necesidad de examinar la posición del síndico («curatore») (3) en la

(3) La figura del «curatore» del ordenamiento italiano tiene su correspondencia, según algunos autores, con la sindicatura española (véase la traducción del derogado Código de Comercio italiano que hace

quiebra porque no es él el titular de la acción de pagar y, por tanto, no puede ni siquiera plantearse la hipótesis de su obligación de retener (4). Trasladando a nuestro derecho los argumentos en que se basa esta doctrina, cabría alegar en su favor que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.290, L. E. C., sobre el pago de acreedores comunes, parece que quien paga es el Juzgado, ya que los síndicos lo que deben hacer es una propuesta a dicho Juzgado; por otra parte y según el artículo 1.291 de la L. E. C., «para verificar el pago se expedirá por el Juzgado el oportuno libramiento contra los síndicos a favor de cada uno de los acreedores...» (5). En contra de una postura de este tipo, creemos que quienes pagan son los síndicos, aunque sea necesario que

Rives Marti: *Teoría y práctica de actuaciones judiciales en materia de concurso de acreedores y quiebras*, tomo II, Reus, Madrid, 1954, págs. 382 y sigs.). Sin embargo, no hay una correspondencia exacta entre ambas figuras (así lo manifiesta, respecto al «curatore» del derogado Código de Comercio, Hernández Bórondo en sus notas y traducción de Navarini, *La quiebra*, Reus, Madrid, 1943, pág. 95), aunque, a los efectos que aquí perseguimos los podemos asimilar, pues tanto el «curatore» como los «síndicos» son los administradores de la masa de la quiebra, encargados de integrarla y de realizar los pagos oportunos (artículos 31-1 y 115 de la «Legge fallimentare» italiana, aprobada por R. D. de 16 de marzo de 1942, y artículo 1.073-1.º del C. Co. español de 1829 y 1.218 en relación con el 1.319 de la L.E.C., así como arts. 1.291 y 1.292 de la misma L.E.C.).

(4) «...la distribución entre los acreedores del activo realizado... no entra dentro de los actos de administración ordinaria o extraordinaria, que competen al curador, ni tampoco es referible —si no es bajo el punto de vista que ahora nos interesa de la titularidad subjetiva sustancial de los activos que se reparten— al empresario quebrado; sino que, como en el proceso ejecutivo individual, no es más que una manifestación de la actividad judicial y encuentra su título en una providencia jurisdiccional» (Turchi: «Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto», *Giurisprudenza commerciale*, 1956, pág. 254).

(5) En derecho italiano se afirma que «la ley de quiebras ordena al juez delegado proveer a la distribución de la suma obtenida de la venta de inmuebles (art. 109); dispone que... después de las eventuales observaciones de los acreedores, sea el juez delegado quien establezca con decreto el plan de reparto haciéndolo ejecutivo (art. 110) sin perjuicio del control del tribunal en caso de impugnación...; que, en fin, el curador provea al pago de las sumas asignadas a los acreedores en el plan de reparto, en la forma establecida por el juez delegado (art. 115); y análogo procedimiento se prevé para el reparto final» (Turchi: «Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto», *op. cit.*, pág. 254).

previamente y por otros órganos se hayan graduado los créditos y que se haya expedido libramiento y puesto a disposición los fondos oportunos para pagar. Este libramiento podrá ser una orden o una autorización para realizar el pago que constituyan requisitos previos que legitimen la actuación de la sindicatura. El pago comporta el cumplimiento y produce como consecuencia la extinción de la obligación. Este efecto no puede predicarse respecto al libramiento expedido por el Juez: el Juez no cumple la obligación, es decir, no realiza el pago (6). Además, en el caso de pago a acreedores comunes nada se dice expresamente sobre el requisito del libramiento previo. El artículo 1.292 de la L. E. C. se limita a disponer que el pago de acreedores comunes «lo verificarán los síndicos».

Por otra parte, la obligación de efectuar la retención a cuenta debe ser referida al momento del pago, al momento en que se extingue la obligación. Ninguno de los actos precedentes o preparatorios son relevantes a los efectos del nacimiento de la obligación de retener. Así se desprende de una interpretación literal del artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 que ordena retener a determinadas personas y entidades «cuando satisfagan rendimientos» (véase también artículo 10 de la Ley del IRPF) y se confirma con el mismo concepto de retención que, según Turchi, postula la disponibilidad material por parte del deudor de la suma sobre la que operar la retención.

(6) Una cuestión marginal que puede aquí suscitarse es la de si los síndicos cumplen correctamente la orden del Juez o libramiento en el caso de que efectúen la retención (es decir, que paguen al acreedor una cantidad inferior a la consignada en el libramiento). A nuestro juicio la sindicatura no se separa de la orden de pago si efectúa la retención, sino que la cumple en sus estrictos términos ya que el contenido de esa orden ha de ser integrado con otros preceptos del ordenamiento jurídico aplicables al caso. Por otra parte, el nacimiento de un crédito a favor del acreedor y en contra del Estado (arts. 29-1 y 36-3 de la Ley del IRPF y art. 24-5 de la Ley del IS) hace que el deudor quede plenamente satisfecho en la medida ordenada por el Juez. Defender lo contrario obligaría a sostener que el empresario normal que, contra la voluntad del acreedor, retiene el impuesto en cumplimiento de la ley fiscal, está infringiendo el artículo 1.169 del Código Civil y el acreedor podría oponerse a este cumplimiento, lo cual es un absurdo puesto que la unidad del ordenamiento jurídico impide que un mismo acto pueda ser legal e ilegal al mismo tiempo.

Resueltas estas cuestiones preliminares podemos entrar en el análisis de la problemática central de este trabajo: ¿están los síndicos obligados a retener o no? La doctrina y la jurisprudencia italianas han enfocado el tema basándose en las conclusiones extraídas del Derecho mercantil sobre el problema de la naturaleza jurídica del «curador» de la quiebra. Solamente la Sentencia de la «Corte di Appello» de Florencia de 25-I-74 rechazó el profundizar en esta cuestión y se limitó a declarar la obligación de retener basándose en que las sumas pagadas derivaban de una relación de trabajo dependiente. Sin embargo, es predominante la opinión contraria a la existencia de la obligación de retener. Esta opinión encuentra su fundamento en que no se puede aplicar al curador la calificación de representante del empresario quebrado, sino, de acuerdo con la doctrina mercantil que ha rechazado con argumentos sólidos esta teoría, el curador es una persona que actúa en interés de la ley, un «pubblico ufficiale» (art. 30 de la Ley de quiebras italianas) que ejercita una función pública (7). La consecuencia que se extrae es que el curador no puede efectuar la retención a cuenta.

Estos razonamientos pueden trasladarse a nuestro Derecho, pues, como dice Garrigues, la discusión de si el síndico representa al deudor, a los acreedores o a ambos a la vez, «está zanjada en nuestro derecho positivo por las declaraciones terminantes de la ley: el síndico es un representante legal de la quiebra... No puede, en cambio, decirse que los síndicos representan exclusivamente al quebrado porque en lo judicial actúan casi siempre contra él, y en lo extrajudicial no pueden ejercer por representación un derecho que el quebrado no tiene, a saber, el derecho a dis-

(7) Cfr. Granelli: «I compensi per prestazioni di lavoro dipendente rese all'imprenditore fallito e la ritenuta d'acconto», *Bollettino Tributario d'Informazioni*, 1975, fasc. 12, pág. 948. La Sentencia del Tribunal de Milán de 19-XII-74, adhiriéndose a la de la Casación de 11-VII-74, decía: «a este respecto es suficiente señalar que el curador, precisamente en virtud de los poderes originarios que le derivan de tal función, en cuanto a la determinación de los créditos, a la liquidación del activo y al pago, desarrolla una actividad procesal pública...» (*Bollettino Tributario d'Informazioni*, 1975, fasc. 10, pág. 811).

poner de sus bienes...» (8). Siguiendo en su esencia esta autorizada opinión, para nosotros el síndico no tiene por qué ser encuadrado dentro de la figura dogmática del representante. Los síndicos no son personas que actúan con poderes ajenos, sino con poderes propios que les otorga la ley sobre el patrimonio del quebrado. Ahora bien, ¿es esto suficiente para excluir a la sindicatura de la quiebra del ámbito de aplicación de las normas reguladoras de la retención a cuenta? En nuestra opinión no, porque el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 y el artículo 32 de la Ley del IS imponen la obligación de retener a ciertas personas jurídicas y a los titulares de empresas. Por ello el planteamiento correcto del problema no es el investigar sobre la naturaleza jurídica formal de los síndicos dentro de la quiebra, sino el investigar sobre si el síndico es titular de una empresa o si actúa como órgano administrador de una persona jurídica (9). A tal efecto creemos que la

(8) Garrigues: *Curso de Derecho Mercantil*, vol. II, Imprenta Aguirre, Madrid, 1974, pág. 446. Para Ramírez los síndicos «ostentan la representación legal de la quiebra en juicio y fuera de él... y, en tal carácter, defienden los intereses y derechos de la masa de acreedores, tanto si son coincidentes con los del quebrado, como si son antagónicos con ellos... Por lo que ni ostentan la representación de los acreedores aisladamente, sino como integrantes de la masa, ni ostentan la representación del quebrado...» (Ramírez: *La quiebra*, tomo I, Bosch, Barcelona, 1959, pág. 472).

(9) Si en lugar de buscar la naturaleza jurídica del síndico que, como sabemos, no es la de representante que actúa con poderes ajenos sino la de entidad que actúa poderes que le otorga la ley, estudiamos los intereses subyacentes a la relación jurídica, hemos de concluir con Ferrara que en la figura del síndico (Ferrara se refiere al curador) se aprecia una doble sustitución de intereses. Este autor, que opina que el curador no es ni representante ni sustituto según ley, examina la hipótesis de que lo fuese y se pregunta quién sería el sustituto. Estas son sus palabras, referidas a la institución del curador del Derecho italiano, que pueden ser aplicables a la sindicatura de nuestro ordenamiento: «Si se debiera partir del principio que el curador no puede ejercitar más que derechos correspondientes a una de las partes (en sentido sustancial) de la quiebra y si sobre un problema así delimitado debiéramos preguntarnos en relación con qué sujetos se verifica la sustitución, no dudaría en afirmar que la misma se realiza en relación con los acreedores, que, por tanto, el curador actúa en su puesto, sustituyendo una acción incoordinada y múltiple, por una acción única. El poder del acreedor de satisfacerse del patrimonio del deudor no se reduce al de vender, sino que comprende también poderes instrumentales respecto a

«titularidad» de la explotación o empresa de que habla el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 ha de entenderse no tanto en el sentido de relación jurídica de propiedad como de atribución de poderes que consienten el ejercicio de la empresa, pues siendo ésta un concepto dinámico (un ente en funcionamiento) no interesa tanto, a efectos de imponer una obligación que se integra dentro del proceso empresarial, la titularidad de la propiedad de los elementos de la empresa cuanto la titularidad del derecho de ejercicio de la misma.

Con esta premisa podemos seguir avanzando en nuestro tema haciendo una subdistinción, ya que la argumentación utilizable es distinta según se trate de los síndicos de la quiebra de una empresa individual o de una empresa social. Estudiaremos separadamente ambos supuestos.

aquel objetivo y por ello también los de conservar y gestionar para llegar a vender. La circunstancia de que el curador ejercite derechos pertenecientes al quebrado no debe inducir a engaño, porque es de sobra sabido que en ciertos casos la ley consiente a los acreedores el sustituir al deudor en el ejercicio de sus derechos con efectos vinculantes para él, como sucede con la acción subrogatoria, y podría afirmarse fundadamente que el fenómeno de la subrogación se generaliza en el caso de insolvencia y de quiebra, desvinculándose de los presupuestos específicos establecidos en línea general, en relación con el menor interés que tiene en tal caso el deudor en el ejercicio de sus derechos. La sustitución del curador se produciría en todos los derechos pertenecientes a los acreedores, y por tanto, también en los que aquéllos podrían ejercitar subrogándose en la posición del deudor. La fórmula «sustitución de los acreedores» es, pues, la fórmula más comprensiva, capaz de explicar el ejercicio de los derechos del deudor, porque también tal ejercicio se produciría en el lugar de los acreedores (se tendría así una sustitución de doble grado, esto es, de los sustitutos): por esta vía podría justificarse la eficacia de cosa juzgada en relación con el quebrado, cuyos derechos, en definitiva, a través de la doble sustitución son ejercitados en el proceso. Por otra parte, cuando se habla de sustitución de los acreedores se alude a los acreedores concurrentes, esto es, a aquellos acreedores que participan en el reparto de los bienes del quebrado en virtud de la posición a ellos reconocida en el proceso, de donde la fórmula llega a explicar los casos en los que el curador opera como contraparte de aquellos a los que pretende negarse en todo o en parte la cualidad de acreedor a los fines del concurso». (Francesco Ferrara: «Curatore del fallimento», *Enciclopedia del Diritto*, vol. XI, Giuffrè, Milano, 1962, página 513).

3. LA RETENCION Y LA SINDICATURA DE LA QUIEBRA DE EMPRESAS INDIVIDUALES

Si se trata de personas físicas (prescindiendo de las no residentes en España) el requisito subjetivo exigido por el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 para que nazca la obligación de retener consiste en que exista una persona titular de una explotación económica (o de una actividad profesional o artística, si bien olvidaremos estos supuestos ya que el profesional y el artista no están sujetos a quiebra como tales, sino sólo en cuanto sean comerciantes), es decir, una persona que por sí misma o mediante un representante ejercite una empresa. Como hemos dicho y más adelante razonaremos, consideramos que la titularidad de una explotación económica puede identificarse con el ejercicio de una empresa (10) y por ello la primera pregunta que debemos hacernos es si la empresa se extingue con la declaración de quiebra, puesto que una respuesta afirmativa nos ahorraría el seguir adelante.

El análisis previo de este problema, que desde el punto de vista metodológico consideramos un camino correcto para extraer las oportunas consecuencias respecto a la subsistencia de la obligación de efectuar la retención a cuenta por los síndicos de la quiebra, ha sido considerado inútil e innecesario por Massimo Turchi (11). Sus argumentos pueden ser rechazados con un examen atento. En primer lugar, Turchi abandona el estudio del momento de cese de la empresa porque «una conclusión alcanzada por esta vía podría no ser del todo satisfactoria para la quiebra de las sociedades, si se admite la opinión absolutamente predominante de la supervivencia de las sociedades durante el procedimiento concursal. El problema, en tales casos, podría quedar abierto

(10) Más adelante volveremos sobre este tema. De momento baste decir que esta identificación tiene su base en las mismas normas tributarias, pues si bien el artículo 1 del R. D. de 1-XII-78 utiliza el término «explotaciones económicas», el artículo 10 de la Ley del IRPF dice: «También estarán obligados a retener los empresarios individuales y los profesionales respecto a los rendimientos expresados que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales».

(11) Cfr. Massimo Turchi: «Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto», *op. cit.*, págs. 255 y sigs.

porque aunque el ente quebrado hubiese perdido la cualidad de empresario comercial, conservaría aún otra, después de la quiebra, suficiente por sí misma para incluirlo entre los sujetos obligados a practicar la retención...» (12). Esto no es razón suficiente para negar el interés del estudio de la continuación de la empresa; al contrario, la postura de Turchi comporta una petición de principio, una idea apriorísticamente concebida que, como tal, es rebatible, y consiste en suponer que, para llegar a una conclusión en el problema que estamos tratando, sólo se debe poner atención en los presupuestos de hecho de la obligación de retener que son comunes a las personas físicas y a los entes sociales, o bien que la conclusión debe ser necesariamente la misma para los dos supuestos. En efecto, si tomamos el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 y el artículo 32-2 de la Ley del IS, podemos observar que para que nazca la obligación de practicar la retención es necesaria la concurrencia de algunos requisitos que podemos llamar comunes porque están establecidos en todo caso (que se verifique el pago de rentas de trabajo o de capital o de actividades profesionales o artísticas) y otros especiales para las personas físicas (que sean titulares de explotaciones económicas, etc.). Si se quiere demostrar, como intentaremos, que el síndico está obligado a realizar la retención, se deberán examinar no sólo los presupuestos que llamamos comunes, sino también los especiales, y así resulta plenamente justificada la estructura de nuestro trabajo que contempla separadamente el caso de quiebra de empresas individuales y de quiebra de los entes sociales. La postura metodológica de Turchi, en cuanto tal (vista solamente en cuanto método y sin reparar en la mayor o menor exactitud de las conclusiones), nos deja aún más perplejos cuando observamos que la única razón que tiene en cuenta para negar la obligación de retener hace referencia a las condiciones personales del *solvens* (en el que residen los que llamamos elementos o requisitos especiales) y no a la naturaleza de la obligación (elemento común) (13). Además,

(12) Turchi: «Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto», *op. cit.*, pág. 257.

(13) Para ilustrar lo que decimos en el texto transcribiremos las palabras con que Turchi inicia el apartado 9 de su trabajo, que titula «no sujeción a retención

como antes decíamos, la conclusión que se obtenga en uno y otro caso no tiene por qué ser necesariamente la misma, al ser distintos en ambos los presupuestos de la retención, si bien esto no impedirá utilizar como método interpretativo el principio de igualdad en el caso de que las normas sean confusas.

El segundo argumento utilizado por Turchi para no entrar en el estudio de la subsistencia o extinción de la empresa consiste en que «la investigación sobre la persistencia de la empresa o sobre la supervivencia de la cualidad de empresario comercial durante el procedimiento concursal sería además irrelevante (incluso en la quiebra de los empresarios individuales) si se demostrase que la subsistencia de la empresa en el momento del pago de la deuda contraída en el ejercicio de la misma no condiciona necesariamente la obligación de practicar la retención en la fuente» (14). Esto sería cierto si del estudio del momento final de la empresa no pudiera extraerse más conclusión que la de que aquélla subsiste después de la declaración de quiebra. Pero, rechazando todo apriorismo, resulta que la conclusión podría ser tanto la subsistencia como la extinción y por ello la idea de Turchi sólo sería formalmente lógica si dijera que es irrelevante el estudio de este problema porque tanto la subsistencia como la extinción de la empresa no condiciona necesariamente la obligación de efectuar la retención a cuenta: pero el contenido de una tal proposición sería a su vez falso porque la extinción de la empresa condiciona necesariamente la obligación de retener ya que si no hay empresa no resulta aplicable el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 en el caso de pagos realizados por personas físicas.

Sobre la base de todo lo dicho, comenzamos a continuación con el problema de si la declaración de quiebra produce por sí sola la terminación de la empresa.

a cuenta de los créditos concursales): «si la obligación de practicar la retención no puede surgir para el sujeto que realiza el pago más que por referencia a las cualidades subjetivas del mismo, y dicho sujeto se identifica —en la quiebra— con la administración concursal, bastará preguntarse si esta última presenta al menos una de las cualidades que, según la ley, constituyen elemento del presupuesto de hecho que genera la obligación de retener» (Turchi: «Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto», *op. cit.*, pág. 265).

(14) Turchi: «Crediti concorsuali e ritenuta d'acconto», *op. cit.*, pág. 258.

A) Observaciones sobre el concepto de empresa.

Dejando las teorías que configuran la empresa como un sujeto de derecho (15) o como un objeto o un derecho subjetivo (16), compartimos la postura sostenida por la doctrina mercantil actual, según la cual la empresa es una actividad que posee determinadas características (17). Dado que nuestro derecho positivo no define la empresa, ha sido la doctrina y la jurisprudencia quienes han puesto de relieve las características o elementos esenciales de la empresa y, en este sentido, se habla de: a) Que se trate de una actividad económica: para Uría esta característica hay que entenderla «en el sentido más amplio, pero también más riguroso del término económico, que permita distinguir la actividad empresarial de las puras actividades artísticas o profesionales» (18). Este concepto de empresa no es precisamente

(15) Véase Santini: «Le teorie sull'impresa», *Estudios jurídicos en homenaje a Joaquín Garrigues*, Ed. Tecnos, Madrid, 1971, págs. 220 y sigs.

(16) Según Uría, frente a la concepción con origen en la ciencia económica que considera la empresa como organización de medios productivos, hoy se abre paso en el campo jurídico la noción de empresa como actividad, que tiene su apoyo en los preceptos del Código de Comercio que denominan «empresa» al objeto a que se dedican las sociedades mercantiles (Uría: *Derecho mercantil*, Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, pág. 31). Sobre la necesidad de distinguir el concepto jurídico y económico de empresa Fernández Novoa: «Reflexiones preliminares sobre la empresa y sus problemas jurídicos»: *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 95 (1965), pág. 17. Basándose en que no existe una institución jurídica de empresa, Garrigues dice que su concepto jurídico tiene que coincidir necesariamente con el económico (Garrigues: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo I, Imprenta Aguirre, Madrid, 1976, pág. 176). En la misma línea puede verse Broseta: *La empresa, la unificación del derecho de obligaciones y el Derecho mercantil*, Tecnos, Madrid, 1965, págs. 168 y sigs., y del mismo autor: «La empresa como objeto del tráfico jurídico. Problemas previos», en *Problemática jurídica actual de la empresa*, Publicaciones del Ilustre Colegio de Abogados de Valencia, Valencia, 1965, págs. 20 y sigs. Véase también Remo Franceschelli: «La notion juridique de l'entreprise en Italie», *Mélanges en l'honneur de Daniel Bastian*, Librairies Techniques, Paris, 1974, págs. 407 y 408.

(17) Franceschelli: «La notion juridique de l'entreprise en Italie», *op. cit.*, pág. 409. Véase también Carnelutti: «Sulle nuove posizioni del Diritto commerciale», *Riv. di Diritto Commerciale*, 1942, I, página 68.

(18) Uría: *Derecho mercantil*, *op. cit.*, pág. 32.

el que adopta la norma fiscal para delimitar el ámbito de los obligados a retener a cuenta, puesto que el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 habla de «explotaciones económicas y de actividades profesionales o artísticas». Por otra parte, el artículo 10 de la Ley de 8-IX-78 se refiere a «los empresarios individuales y los profesionales» enumerándose en el artículo 18 como actividades empresariales y profesionales, las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios, mineras, profesionales y artísticas. Sin embargo, para nuestros fines hemos de limitarnos al concepto mercantil de empresa comercial puesto que pretendemos estudiar el problema de la retención en la quiebra y, como se sabe, solamente están sujetos a este procedimiento de ejecución universal los comerciantes (19). b) Que la empresa desarrolle su actividad para el mercado (20). Uría considera este elemento más que como una característica de la empresa, como el fin a que se dirige la actividad empresarial (21). No obstante, podemos considerar incluida esta característica en la anterior si entendemos en sentido estricto el concepto de actividad económica excluyendo del mismo la producción para el propio consumo. c) Organización: el elemento de la organización es esencial al concepto de empresa y supone la existencia de unos medios (factores de producción) y una coordinación entre ellos al objeto de cumplir la función que tienen asignada en la dinámica planificada de la empresa (22). d) Existencia de medios materiales: puede considerarse como elemento comprendido en el anterior, pues la actividad organizada no se concibe si no existe un objeto material o los elementos necesarios para desarrollarla.

(19) Garrigues: *Curso de Derecho Mercantil*, tomo II, Imprenta Aguirre, Madrid, 1974, pág. 338; Uría: *Derecho Mercantil*, *op. cit.*, págs. 803 y 804; Ramírez: *La quiebra*, tomo I, Bosch, Barcelona, 1959, páginas 546 y sigs., etc.

(20) Así Fernández Novoa: «Reflexiones preliminares sobre la empresa y sus problemas jurídicos», *op. cit.*, pág. 11.

(21) Uría, *Derecho mercantil*, *op. cit.*, pág. 32.

(22) Destaca Uría la diferencia entre lo que es actividad organizada y la organización de capital y trabajo (*Derecho mercantil*, *op. cit.*, pág. 32). Véase también Fernández Novoa: «Reflexiones preliminares sobre la empresa y sus problemas jurídicos», *op. cit.*, página 10.

e) Profesionalidad: la profesionalidad, a la que hace referencia el artículo 2.082 del Código Civil italiano como requisito de la cualidad de empresario, se entiende de diversas formas por la doctrina. Así se encuentra por algunos la profesionalidad en que la actividad se ejercita de forma única o prevalente (23) si bien no es éste su elemento definitorio porque «la coexistencia de otras actividades no constituye por sí misma elemento idóneo para excluir la cualificación» (24). La profesionalidad ha sido definida como circunstancia por la que el empresario obtiene de la actividad sus medios de vida o, en todo caso, una rentabilidad (25): creemos que no es ésta la esencia de la profesionalidad puesto que supone su identificación con el fin de lucro que, a nuestro juicio, no es elemento indispensable en la empresa. El mismo Franceschelli añade, sin embargo, que la profesionalidad significa también y sobre todo que el empresario manifieste al exterior su cualidad (26). Tampoco aceptamos esta solución porque no añade nada a los caracteres que más arriba hemos señalado: quien ejercita una actividad económica organizada para el mercado está ya manifestando al exterior su cualidad (27). Creemos que es mucho más adecuado a la realidad el definir la profesionalidad como una característica de la empresa que se traduce en las de continuidad, repetición, sistematicidad y duración de la actividad económica indicada (28). Estos caracteres son difíciles de delimitar con precisión, por lo que se con-

(23) Cfr. R. Nicolò y M. Stella Richter: *Rassegna di giurisprudenza sul Codice Civile*, libro V, tomo I, Giuffrè, Milano, 1973, pág. 52.

(24) Cfr. *op. cit.*, en nota precedente, pág. 52.

(25) Cfr. Franceschelli: «La notion juridique de l'entreprise en Italie», *op. cit.*, pág. 404.

(26) Franceschelli: «La notion juridique de l'entreprise en Italie», *op. cit.*, pág. 404.

(27) Por otra parte consideramos criticable esta opinión porque si la profesionalidad consiste en que el empresario manifieste al exterior su cualidad, esto quiere decir que la cualidad ya se posee: la publicidad sería un complemento de la cualidad de empresario y no un elemento integrante de su esencia.

(28) Cfr. Graziani: *L'impresa e l'imprenditore*, Morano ed., Napoli, 1959, pág. 28; Ferrara jr.: *Gli imprenditori e le società*, Giuffrè, Milano, 1976, pág. 40. Como permanencia entiende Fernández Novoa la profesionalidad en «Reflexiones preliminares sobre la empresa y sus problemas jurídicos», *op. cit.*, pág. 8.

vierten en conceptos jurídicos indeterminados que deben delimitarse en el caso concreto valorando las circunstancias que concurren en el mismo (29). f) Riesgo de empresa: consiste, como se sabe, en la aleatoriedad de los resultados económicos previstos o programados por el empresario en cuyo nombre se ejercita la actividad. g) Fin de lucro: actualmente la finalidad de lucro ha dejado de considerarse como un elemento integrante de la empresa puesto que cada vez son más frecuentes las empresas que no persiguen esa finalidad (30).

Resumiendo todo lo expuesto, la existencia de la empresa se concreta en la concurrencia simultánea de los elementos de actividad económica, organización, profesionalidad (duración, sistematicidad, continuidad) y asunción de un riesgo.

B) *Subsistencia de la empresa después de la declaración de quiebra y obligación de los síndicos de efectuar la retención.*

El problema de la subsistencia de la empresa después de la apertura de la quiebra es muy delicado y se conecta con el del cese de la empresa, en general, cuyo desarrollo detallado excede de los límites de este trabajo, aunque aquí es absolutamente necesario tomar postura respecto al cese por quiebra. Lógicamente la terminación de la empresa está ligada a la desaparición de los elementos que acabamos de enumerar como esenciales de la misma. Desde ahora debe excluirse que el cese pueda depender de circunstancias formales (baja en licencia fiscal o en registros públicos, etc.) o de una simple intención subjetiva del empresario de dar por terminado el ejercicio de la actividad (excepto que ésta intención se objetive en la desaparición de los elementos esenciales de la empresa) por-

(29) Cfr. Giuseppe Ferri: «Delle imprese commerciali e delle altre imprese soggette a registrazione», *Commentario al Codice Civile*, dirigido por A. Scialoja y G. Branca, libro V, arts. 2.188-2.246, Zanichelli-Il Foro Italiano, Bologna-Roma, 1963, pág. 42.

(30) Véase Broseta: «La empresa como objeto del tráfico jurídico», *op. cit.*, pág. 19. Nicolò y Stella Richter: *Rassegna di giurisprudenza sul Codice Civile*, *op. cit.*, pág. 968.

que las meras intenciones no objetivadas no tienen relevancia para el derecho.

El cese de la empresa se resuelve en la desaparición de la actividad económica, o de la organización o de su sistematicidad y continuidad. El problema de la desaparición de estos elementos en el momento de la apertura de la quiebra está en discusión. Hay una parte de la doctrina que afirma que el período liquidatorio es la fase terminal del ejercicio de la empresa (31). Esta teoría, que tiene el indudable mérito de demostrar que la declaración de quiebra no es por sí misma determinante del cese de la empresa, no nos parece plenamente satisfactoria porque sería necesario, a nuestro juicio, delimitar qué deba entenderse por liquidación a estos efectos, ya que de otro modo se llegaría a considerar empresario a una persona después de muchos años del comienzo de la liquidación sólo porque subsista alguna de las deudas nacidas en el ejercicio de la empresa. Así lo ha entendido un sector de la doctrina que trata de individualizar una serie de actividades que, mientras persistan (aunque la empresa esté en liquidación) se considera que la empresa continúa (32). Particular atención merece en este sentido la postura de Ghidini, el cual, para cada tipo de empresa (industrial, de intermediación, de transporte, bancaria, de seguros y auxiliares), determina cuáles son las actividades esenciales del ejercicio: mientras éstas continúan, dice Ghidini, la empresa subsiste, incluso en período liquidatorio (33). Se des-

(31) Satta: *Istituzioni di Diritto fallimentare*, Sociedad editora Il Foro Italiano, Roma, 1957, págs. 92 y 93; Renzo Provinciali: *Manuale di Diritto Fallimentare*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1969, pág. 355: «...según la opinión predominante, la fase de liquidación no debería, por el contrario, entenderse comprendida en el período de ejercicio, razonándose que quien liquida no ejercita ya el comercio. Esto no es cierto, no sólo porque también en la liquidación, y por exigencias de la misma, pueden realizarse nuevos negocios: sino porque también la liquidación no es más que una fase (terminal) del ejercicio».

(32) Cfr. Ferrara: *Il fallimento*, Giuffrè, Milano, 1974, nota 47, pág. 123. Esta postura es rechazada por Provinciali en base a las desigualdades de trato que provocaría con respecto a las sociedades y en base a razones históricas (*Manuale di Diritto fallimentare*, *op. cit.*, pág. 357).

(33) Mario Ghidini: «Inizio e cessazione dell'impresa», *Studi in onore di Alberto Asquini*, vol. II, Cedam, Padova, 1965, págs. 753 y sigs.: «Así el ejercicio de la empresa comercial cesará con el cese de

conecta así el momento de cese de la empresa del período de liquidación: cese y liquidación quedan de esta forma incomunicados. Es atractiva esta idea pero encuentra, a nuestro parecer, un inconveniente importante: tiene en cuenta solamente el ejercicio de la actividad, remitiendo a un segundo plano los elementos de organización y profesionalidad (sistematicidad y continuidad) (34) que no son menos importantes para la definición del concepto de empresa. Esta doctrina ha querido fundamentalmente excluir del concepto de ejercicio de la empresa la actividad de declaración y cumplimiento de las deudas y de los créditos nacidos de la actividad empresarial. No compartimos esta opinión porque la subsistencia o desaparición de la empresa debe determinarse a través de una valoración de conjunto de sus elementos esenciales.

Creo que no puede afirmarse que cuando un empresario, en el ejercicio normal de su empresa, cobra sus créditos o paga sus deudas derivadas de la empresa, no está ejerciendo la empresa, sino una actividad marginal y, en todo caso, no empresarial. Si esto es así, ¿qué razón hay para negar el carácter de actividad empresarial a estos mismos actos en la fase liquidatoria?: a nuestro juicio, ninguna. Lo que sucede es que depende de otras circunstancias el que estos actos sean o no constitutivos de actividad empresarial, como veremos enseguida. La conclusión que ahora queremos resaltar es que la declaración de quiebra no provoca por sí misma la terminación de la empresa, sino la simple transformación de su destino y finalidad: una actividad que se ejercitaba con el fin de conservarla en vida, queda destinada a su desaparición (35). Y todas las actividades que antes eran propias de la empresa (adquisición de materias primas, transformación y venta de productos, asunción de deudas, cumplimien-

las adquisiciones y de las reventas a terceros. El ejercicio de la empresa industrial terminará cuando cesen la adquisición de materias primas, su elaboración para transformarlas en productos acabados y la reventa de éstos; y así sucesivamente para los otros tipos de empresas».

(34) Cfr. Ghidini, *op. ult. cit.*, pág. 760.

(35) Según Garrigues, «la gestión del patrimonio de la quiebra es la que corresponde a un patrimonio en liquidación... Es una transformación de finalidad análoga a la del patrimonio de una sociedad disuelta...» (*Curso de Derecho mercantil*, tomo II, *op. cit.*, pág. 449)

to de las mismas, etc., siempre que tengan una relación objetiva con la empresa) continúan siendo actividades condicionantes de su subsistencia.

Lo que determina, en nuestra opinión, el fin de la empresa individual es la clausura de tales actividades de forma organizada, sistemática y continua. Cuando la liquidación se transforma en una actividad ocasional y esporádica, la empresa ha desaparecido; cuando no subsiste un mínimo atisbo de organización, la empresa no existe. Pero mientras estas dos características acompañen a cualquiera de las actividades (principales o auxiliares), propias de la empresa en su vida normal, ésta sigue subsistiendo.

A la hora de concretar, en casos particulares, la solución que, en términos abstractos hemos defendido, puede ser discutible el que se haya producido o no la extinción cuando se trate de liquidación efectuada privadamente por el empresario. Pero estas incertidumbres no pueden ser fundamento para una crítica a nuestra postura sobre la definición del cese de la empresa, porque, como antes hemos dicho, alguno de los elementos determinantes del cese son conceptos jurídicos indeterminados que dan al juez un cierto margen de valoración de las circunstancias del hecho del caso concreto.

No obstante, en el caso de la quiebra, la concurrencia de los caracteres de sistematicidad, continuidad y organización no puede ser negada. La subsistencia de la empresa depende, por tanto, única y exclusivamente, del agotamiento de todas las actividades referentes a la misma: liquidación de su activo y de su pasivo (36).

(36) No queremos entrar en otros problemas que encontrarían solución de acuerdo con las ideas expresadas en el texto, porque nos saldríamos del ámbito de nuestro trabajo: por ejemplo, si la empresa termina con el cierre de la quiebra en el caso de que el pasivo no haya sido totalmente satisfecho. Respecto al cese de la empresa antes de la clausura de la quiebra, creemos que es posible porque, dado que en la quiebra no se integran solamente las relaciones patrimoniales ligadas a la empresa, sino también las particulares del quebrado, puede suceder que las primeras se extingan y, sin embargo, permanezcan algunas de las segundas. En todo caso este problema carece de interés para nosotros: sólo pretendemos subrayar que mientras subsistan relaciones derivadas de la actividad empresarial, la empresa continúa existiendo.

Con cuanto hemos dicho queda obviado otro problema adicional que podría plantearse en nuestro ordenamiento: el de la posibilidad de continuación por los síndicos del comercio del quebrado. Como es sabido, el artículo 1.046, del Código de Comercio, de 1829, dispone que la ocupación de los bienes y papeles del comercio del quebrado implicará el cierre de almacenes y depósitos de mercaderías y efectos del quebrado, así como su despacho o escritorio; los bienes muebles y semovientes se depositan bajo inventario y los inmuebles se ponen bajo administración interina del depositario. La cuestión que se plantea con este precepto es la de si puede seguir desarrollándose la actividad del quebrado durante el período de liquidación, puesto que parece que este precepto impone una paralización (cierre o depósito) de la utilización que venía haciéndose de los bienes. Sin entrar ahora en el tema de las lagunas del artículo 1.046, lo cierto es que la doctrina se ha pronunciado por la posibilidad de que los acreedores en junta acuerden la continuación de la actividad del quebrado (37). Sin embargo, este problema no nos afecta directamente, puesto que, como hemos dicho criticando a Ghidini, la subsistencia de la empresa no depende de que se sigan realizando precisamente las actividades más representativas y típicas del negocio del quebrado.

La conclusión debe ser, en consecuencia, que después de la declaración de quiebra, la empresa continúa. Entonces, ¿qué posición ocupan en la misma el quebrado y los síndicos? Obviamente, los síndicos no son empresarios, pues falta en ellos el requisito de la asunción del riesgo o actuación en el propio nombre. Empresario sigue siendo el quebrado porque en su nombre se ejercita la empresa (aunque él no la puede ejercer, artículo 13, 2, del Código de Comercio): con esto no queremos decir que se produzca una representación del quebrado en sentido jurídico, sino que es él quien soporta los efectos patrimoniales de los actos desarrollados en el ejercicio de la empresa. La empresa se ejerce, en nombre ajeno (pero con poderes propios conferidos por la Ley), por los sín-

(37) Garrigues: *Curso de Derecho mercantil*, tomo II, op. cit., pág. 450. Ramírez: *La quiebra*, tomo II, op. cit., páginas 709 y sigs.

dicos, porque a ellos compete, según el artículo 1.366, *in fine*, de la L. E. C., la administración legal del patrimonio del deudor (38).

Por lo tanto, el síndico es una persona que ejercita una empresa, por derecho propio, en nombre ajeno. La respuesta al problema que nos hemos planteado parece ahora clara:

(38) El no comprender esta diferencia entre cualidad de empresario y ejercicio de la empresa y considerarlas como una misma cosa, conduce a Cicognani a defender que, puesto que con la declaración de quiebra el empresario no puede continuar ejerciendo la empresa, ésta debe entenderse extinguida desde el momento de la apertura del proceso concursal: «si el empresario... ha quebrado y debe por fuerza cesar su propia actividad, ... ¿cómo puede seriamente plantearse la continuación o la existencia de la empresa en pendencia de la quiebra? Es fácil darse cuenta de que una respuesta negativa a este interrogante surge espontánea...» (Cicognani: «Ritenuta d'acconto e prestazioni professionali nel fallimento», *Riv. di Dir. Fin. e Scienza delle Fin.*, XXXII (1973), parte II, pág. 44). Para nosotros, el *status* de empresario resulta de la titularidad del riesgo o del beneficio de la empresa y no es condición indispensable el hecho material de actuar y gestionar los negocios de la misma. La consecuencia de no haber establecido una distinción, a nuestro parecer evidente, entre titularidad de la cualidad de empresario y ejercicio de la empresa, es la imposibilidad para Cicognani de encontrar una explicación satisfactoria a las situaciones jurídicas subjetivas que se presentan en la quiebra cuando, en virtud del artículo 90 de la «Legge fallimentare» italiana, el tribunal dispone la continuación temporal del ejercicio de la empresa del quebrado. Naturalmente en estos casos este autor admite que la empresa continúa después de la declaración de quiebra. Por otra parte está claro que quien la ejercita es el curador. El autor citado no puede más que concluir que en este caso el empresario es el curador ya que no puede existir empresa sin empresario («en cuanto la empresa se identifica, como antes ha sido demostrado, con la actividad de gestión patrimonial y está caracterizada por el *intuitus personae*, de ella es titular el órgano de la quiebra en la persona del curador, en nombre del quebrado» «...la empresa... no puede, por tanto, permanecer bajo la titularidad de un sujeto (el quebrado) que se ha convertido en incapaz para desarrollar la actividad»; pág. 46). Pero, dado que el autor se da cuenta de que pisa un terreno movedido e intuye el error que se encierra en su afirmación, acaba diciendo que el curador es empresario, pero no en propio nombre: «...en la empresa ejercitada por el curador en el ejercicio provisional, la titularidad corresponde al mismo curador, el cual se presenta con la cualidad de empresario, naturalmente —como se ha recordado repetidamente— no en propio nombre, sino como sustituto *ex lege* del empresario quebrado» (pág. 49). Esta última afirmación es de todo punto rechazable. Admitimos que se pueda ostentar un poder o una potestad, o realizar un acto en representación de otra persona, que los efectos jurídicos de una determinada actuación se produzcan en la esfera de un

el síndico está obligado a realizar la retención a cuenta que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8-IX-78, y el artículo 1 del Real Decreto de 1 de diciembre de 1978 ordenan practicar a aquellos que, en el ejercicio de la empresa, satisfagan rentas de trabajo, de capital o de actividades profesionales o artísticas.

No obstante, esta solución tropieza con otro inconveniente, derivado de la redacción literal de las normas tributarias en que se regula la retención a cuenta, puesto que, según una interpretación gramatical de las mismas, la obligación de retener no recae sobre quien ejercita una empresa, sino sobre el empresario. De acuerdo con la postura que más arriba hemos defendido, los síndicos no son empresarios, sino que ejercen una empresa en nombre del quebrado, que sigue ostentando la cualificación de empresario a pesar de que le esté prohibido el ejercicio del comercio. Además, como los síndicos no son mandatarios ni representantes del fallido, tampoco puede sostenerse que aquéllos deban cumplir todas las obligaciones o deberes que gravan sobre el quebrado, sino que ejercen unos poderes que les otorga la Ley para el cumplimiento de la misión que, como administradores y liquidadores de la masa, la misma Ley les encomienda. La misión de colaborar como sustitutos en la recaudación de los tributos no parece que se derive de las normas reguladoras de la quiebra, por lo que la obligación de retener no existirá si no viene impuesta por las normas tributarias.

Ciertamente este es un argumento de peso. Pero creo que puede rebatirse con una interpretación teleológica del artículo 10 de la Ley del IRPF y del artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78. En primer lugar, puede alegarse que la idea de «ejercicio» de la em-

tercero, pero no creemos que se pueda poseer una cualidad o un *status* en nombre de otro. Una persona puede ostentar los poderes que comporta la patria potestad en representación o en sustitución del padre; pero no puede nunca ser padre en nombre ajeno; se podrán ejercitar los derechos y las obligaciones de la propiedad en representación o en sustitución del propietario, pero no se puede ser propietario en sustitución de otro; se puede ejercitar una empresa sustituyendo al empresario, pero no se puede ser empresario en nombre ajeno.

presa, como determinante de la obligación de retener, parece estar en la mente del legislador, que en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas prevé la retención para las retribuciones que se abonen «en el ejercicio» de la actividad empresarial. Nuevamente se repite la expresión «ejercicio» de la actividad en el artículo 1, c), del Real Decreto de 1-XII-78, donde ya no se dice que el obligado a retener es el empresario, sino el «titular de la explotación». Este desarrollo reglamentario puede servir para una interpretación del artículo 10 de la Ley, que dispone que la retención se practicará «en los casos que reglamentariamente se establezcan». ¿Quién es el titular de la explotación? Esta expresión puede, a su vez, entenderse en dos sentidos diferentes. Por un lado, la titularidad puede entenderse en sentido jurídico, de forma que titular sería el sujeto de derecho al que se imputan el conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas que se enmarcan unitariamente alrededor del concepto globalizador de actividad empresarial o empresa. Si así fuera, el titular de la explotación sería el empresario quebrado y los síndicos no tendrían obligación de retener. Una segunda manera de entender la titularidad sería la que fijara su atención en la realidad económica del fenómeno de la empresa. Titular sería entonces quien, con poderes propios, se encuentra al frente de la gestión empresarial o, en otras palabras, la persona y órgano que desarrolla el ejercicio efectivo de la empresa. Si ésta es la interpretación correcta, los síndicos serían titulares de la empresa (puesto que la ejercen con poderes propios) a los efectos del artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 y, en consecuencia, estarían obligados a retener.

¿Cuál de las dos soluciones debe prevalecer? Si conducimos nuestro análisis a través de una interpretación gramatical, quizá hubiera que dar preeminencia a la primera, puesto que el Real Decreto de 1-XII-78, al ponerse en relación con el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no habría hecho más que cambiar las palabras del artículo 10 sin variar su significado literal. Sin embargo, si profundizamos en la naturaleza y finalidad de la institución de la retención de tributos, quizá podamos defender que el artículo 1 del Real De-

creto de 1-XII-78 ha modificado las palabras del artículo 10 de la Ley para atribuirles con más precisión el significado querido por el legislador, que sería el de imponer la obligación de retener a quien ejercita la empresa, a su titular en sentido económico (39). La razón de ser de la retención a cuenta no es otra que la de facilitar el control y gestión de los impuestos (aparte de la de acercar el impuesto al momento en que se genera la manifestación de capacidad contributiva). «Concentración de la materia imponible, certeza y comodidad de la recaudación y mayor eficacia de las comprobaciones son las razones que inducen al legislador a aplicar el método de la retención», como con exactitud observa Bosello (40). Estos objetivos se alcanzan por el legislador creando la obligación de retener allí donde se produce un centro de vida económica donde confluyen una serie de actividades relictivas que son fácilmente controlables por su publicidad y su desarrollo organizado. Estas circunstancias se producen donde existe una empresa, tanto en el supuesto de que sea ejercitada (directamente o por medio de representante) por el titular de las relaciones jurídicas empresariales, como en el caso de que la ejercite con poderes propios otra persona distinta del titular de la empresa en sentido jurídico. Por ello, la interpretación más acorde con la finalidad de la norma del artículo 1 del Real Decreto de 1-VII-78, es la que ve en el «titular de la explotación» al titular en sentido económico, es decir, a la persona que ejerce la actividad empresarial, en nuestro caso, los síndicos.

(39) Según Giuseppe Verna las normas sobre la retención a cuenta son normas excepcionales y por ello no susceptibles de una interpretación distinta de la literal (Verna: «La ritenuta d'acconto nelle procedure concorsuali», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1971, parte I, páginas 863 y 864). Esta afirmación no es exacta e incluso creo que los argumentos en su contra son lo suficientemente conocidos como para no entretenernos en su exposición. Véase, por ejemplo, Berliri: *Principi di Diritto tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1967, páginas 113 y sigs.; Rafael Calvo: «La interpretación de las exenciones tributarias», *Hacienda Pública Española*, núm. 13 (1971), págs. 115 y sigs.

(40) Furio Bosello: *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Cedam, Padova, 1972, página 11. Del mismo autor véase también: *La ritenuta d'acconto*, Coop. tip. ed. Galeati, Imola, 1967, páginas 17 y 18.

5. LA RETENCION A CUENTA EN LA QUIEBRA DE LAS SOCIEDADES

En el caso de la quiebra de sociedades mercantiles puede resultar más difícil demostrar la obligación de los síndicos de efectuar la retención a que se refieren el artículo 1, a), del Real Decreto de 1-XII-78 y el artículo 32, 2, de la Ley del IS de 27-XII-78.

Sobre la subsistencia de la empresa, después de la declaración de quiebra, existe un importante sector de la doctrina que se pronuncia en sentido afirmativo. Así como la empresa individual existe solamente si se produce el ejercicio de la misma, en el caso de las sociedades su sola existencia determina la existencia de la empresa porque, desde el momento de su constitución en forma legal, hasta su extinción, las sociedades comerciales son consideradas empresarios (41). En nuestro Derecho este aserto encontraría apoyo en el artículo 1 del Código de Comercio, pero no vamos a entrar en estas cuestiones porque la argumentación de la subsistencia de la empresa no es válida, en el caso de las empresas sociales, al objeto de demostrar la existencia de la obligación de retener, ya que, como antes hemos visto, el artículo 10 de la Ley del IRPF y el artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 nos llevan a la conclusión de que la existencia de la empresa es requisito de la obligación de retener solamente en el caso de las empresas individuales.

Debemos prescindir, por tanto, del argumento de la subsistencia de la empresa, porque es suficiente la subsistencia de la sociedad: según el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 1 del Real Decreto de 1-XII-78 y artículo 32, 2, de la Ley del IS, están obligadas a efectuar la retención a cuenta las personas jurídicas y entidades sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Sociedades. Lo que, sin duda, es pacífico en la doctrina es que la sociedad no se extingue con la declaración de quiebra y por ello continuaría estando comprendida en el ámbito

(41) Cfr. Ferri: *Manuale di Diritto commerciale*, UTET, Torino, 1972, págs. 97 y sigs.; Ferrara: *Gli imprenditori e le società*, op. cit., pág. 71; Ghidini: «Inizio e cessazione dell'impresa», op. cit., págs. 761 y siguientes.

de los artículos citados y seguiría en pie la obligación de retener. Esta retención debería practicarse por los síndicos, porque son ellos los que administran la sociedad, los que actúan en su nombre, en el sentido ya señalado de sustitución sustancial y no de representación entendida técnicamente. En cierto modo, el órgano administrador de la sociedad quebrada es la sindicatura.

El verdadero problema, cuya solución ofrece gran dificultad, reside en que la obligación de retener no se impone a quien gestiona o administra el patrimonio social, ni a quien ejercita la empresa de la cual el ente social es titular, sino a la misma sociedad. Si decimos que el síndico es «en cierto modo» órgano administrador de la sociedad, es porque creemos que técnicamente no es un órgano social, ya que, si así fuese, sus actos deberían ser jurídicamente imputables a la sociedad, de forma que los actos de los síndicos pudieran considerarse como actos de la sociedad. Cuando actúa el síndico no actúa la sociedad, sino un órgano creado para llevar a término el proceso concursal. Por tanto, si el obligado a efectuar la retención es el ente social y los actos de los síndicos no son jurídicamente imputables a la sociedad, la conclusión debería ser que el síndico no está obligado a efectuar la retención del impuesto.

La conclusión contraria, que defendemos como más acorde con el espíritu de la norma, a pesar de que albergamos serias dudas sobre su absoluta exactitud, se basa en que la voluntad de la Ley no es respetar estos formalismos en que se basa la distinción entre relaciones de representación y sustitución (42); la finalidad de la retención en la fuente —usan-

(42) «La representación... designa la situación que se verifica cuando un sujeto (el representante)... realiza una actividad jurídica que a él se le imputa, pero cuyos efectos, si están contenidos dentro de los límites de la relación de representación, recaen en la esfera de otro sujeto (el representado) en nombre del cual el primero actúa.

Parecida a la representación, pero diferente de ella, es otra figura jurídica... a la que se da el nombre técnico de «sustitución», la cual difiere de la primera porque el sustituto actúa en nombre propio y responde por sí mismo de todos los actos que realiza en el ejercicio de los poderes que se le confieren..., mientras sólo los resultados del ejercicio mismo se hacen propios del sustituido» (Mortati: *Istituzioni di Diritto pubblico*, tomo I, Cedam, Padova, 1969, págs. 184 y 185).

do la expresión de Bosello— justifica la aplicación de la norma en todos aquellos casos en los que las retribuciones sean satisfechas por quien tiene a su cargo la gestión y la administración de una sociedad, sea o no órgano de la misma. En apoyo de esta opinión podemos también usar como argumento la con-

clusión a que hemos llegado, en relación con las empresas individuales, puesto que no hay razón que justifique la disparidad de trato entre ambos supuestos y por ello resulta aplicable al caso, como instrumento interpretativo, el principio constitucional de igualdad ante la Ley.