

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

Doctor en Derecho. Universidad Complutense de Madrid

Extracto:

EL artículo 72 de la LGT es un precepto controvertido en varios aspectos. Este trabajo se centra en el del alcance de la responsabilidad del adquirente de empresa de acuerdo con los últimos pronunciamientos administrativos y jurisprudencias. El TEAC sostiene que al encontrarnos ante un supuesto de sucesión la responsabilidad de aquél alcanza a las sanciones y al recargo de apremio. El autor advierte que ni siquiera entendiendo que realmente fuera una sucesión la responsabilidad se extendería a las sanciones. Es más, el propio TEAC, en Resolución de 14 de enero de 1999, ha mantenido que aun calificando al adquirente como sucesor no responde del recargo de apremio. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 24 de septiembre de 1999 y de 15 de julio de 2000, se ha pronunciado a favor de que el adquirente de empresa por actos *inter vivos* es un responsable tributario subsidiario, diferenciando esta figura de la cesión global de activos y pasivos donde si existe una verdadera sucesión. De esta manera, el responsable tributario sólo hará frente a la cuota del transmitente, y, en su caso, a los intereses de demora y podrá dotar una provisión por la citada cantidad que será gasto deducible en su impuesto.

Sumario:

- I. Introducción.

 - II. La sucesión de empresa *inter vivos* como un supuesto de sucesión o de cotitularidad de sujetos pasivos: la postura del TEAC.
 - 1. La inesperada Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999.

 - III. La sucesión *inter vivos* de la empresa como un supuesto de responsabilidad tributaria. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999 y de 15 de julio de 2000.

 - IV. Conclusiones.
- Bibliografía.
- Sentencias y resoluciones citadas.

I. INTRODUCCIÓN

El presente comentario versa sobre la reciente jurisprudencia en materia de sucesión de empresa del artículo 72 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) centrándonos en el alcance de la misma. Sabido es que el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), tras la modificación de la LGT por la Ley 25/1995, dio un cambio de rumbo a sus argumentaciones sobre la responsabilidad del sucesor de empresa. Hasta entonces se había conformado señalando que nos encontrábamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria, calificándola algunas veces con el adjetivo tributaria pero no en otras ¹. Tras la modificación de 1995, la LGT estableció expresamente que la responsabilidad no alcanzaba ni a los recargos de apremio ni a las sanciones. De esta manera, la aplicación de la responsabilidad tributaria solidaria hubiera supuesto que el adquirente de la empresa no respondiera, dejando al margen lo referente a los intereses de demora, de las sanciones y recargos. Además, si se calificaba al adquirente como responsable éste tendría, como veremos posteriormente, derecho a dotarse una provisión deducible en su propio Impuesto sobre Sociedades, de tal manera que la carga que finalmente soportaría podría ser menor. Frente a estos posibles efectos, el TEAC señala en la Resolución de 10 de octubre de 1997 (JT 1997\1528) que no existe «motivo alguno para que al sucesor se le permita retrotraer el procedimiento de exacción de esas deudas al momento de pago en voluntaria -lo que, además, podría constituir un fácil método fraudulento de dejar sin efecto el procedimiento de ejecución de deudas tributarias impagadas sin más que instrumentar una ficticia transmisión de titularidad» ².

La Administración se encontraba, por tanto, ante la tesitura de tener que evitar este tipo de maniobras y no encontraba apoyo legal en el artículo 37 de la LGT. Tuvo que acudir a algún otro precepto que sí le permitiera hacer responder de las sanciones y de los recargos a los sucesores de empresa y llegó a la conclusión de que la única manera de hacerlo era calificando al sucesor de empresa como sujeto pasivo «a partir del momento en que sucede a otra empresa». Esta postura ha

¹ Señala CAÑABATE (1999, págs. 38 y 39) que el tribunal recogía el dictado reglamentario que establecía que los sucesores de empresa responderían solidariamente. Sin embargo, al no hacer mención el Reglamento General de Recaudación a si se trataba de una responsabilidad tributaria del artículo 37 o de carácter civil, los tribunales administrativos se limitaron a señalar que responderían solidariamente. No obstante, en algunos casos sí se recogía el término responsabilidad tributaria.

² En el mismo sentido la Resolución del TEAC de 16 de noviembre de 1997.

sido asumida por el TEAC desde entonces en la totalidad de sus resoluciones y se repite como una consigna como si a fuerza de reiterarse fuera a convertir la misma en verdad³. El razonamiento jurídico ha sido el resultado de inducir el concepto deseado de los resultados que querían que se produjesen⁴. Sin embargo, en la Resolución de 14 de enero de 1999 (*Normacef Fiscal*) sorprendentemente se señala que el sucesor de la deuda tributaria no responde del recargo de apremio por mor del artículo 37.3 de la LGT, redacción dada por la Ley 25/1995, lo que parece quebrar con toda la construcción jurídica elaborada previamente por el TEAC.

No obstante, cuando se trata de una sucesión *inter vivos* la doctrina se ha mostrado unánimemente en contra de esta sucesión de sujetos pasivos en la deuda y abogan por un supuesto de responsabilidad tributaria⁵. En este sentido se han pronunciado también en los últimos tiempos diversos Tribunales Superiores de Justicia, la propia Audiencia Nacional, cambiado su criterio, e incluso el Tribunal Supremo. Este último, en sus Sentencias de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef fiscal*) y de 15 de julio de 2000⁶ se ha decantado inequívocamente, constituyendo jurisprudencia reiterada, porque el adquirente de empresas es un responsable tributario de carácter subsidiario. En la STS de 15 de julio, y al entender que se trataba de un supuesto de responsabilidad tributaria, ha declarado nulo de pleno derecho el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) en la parte en que establecía que los responsables tributarios responderían solidariamente, lo que atentaba contra los dictados del artículo 37.2 de la LGT, antes y después de la modificado por la Ley 25/1985, que exige un precepto legal expreso declarando la solidaridad.

Los efectos derivados en caso de encontrarnos ante un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria es que la citada responsabilidad no alcanzaría, por tanto, ni a las sanciones ni al recargo de apremio, y, dejando al margen las dudas sobre los intereses de demora, que el adquirente tendría derecho a una dotación, gasto deducible, para provisionar el derecho de crédito contra el verdadero sujeto pasivo [art. 12.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS)], lo que ciertamente deja abiertas puertas a un posible fraude.

³ También en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 2 de noviembre de 1995, sobre responsables en el pago de las deudas tributarias (*Normacef Fiscal*), se señala que el sucesor de empresa se rige por normas distintas de la responsabilidad tributaria y que, por tanto, sí responde de las sanciones y del recargo de apremio. Lo más sorprendente, a nuestro parecer, en lo referente a la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 1995 (*Normacef Fiscal*) es que sus argumentos se repiten por los Tribunales Administrativos y por la propia Administración como si lo dispuesto en la citada resolución fuera una norma, verdadera fuente del Derecho, o jurisprudencia consolidada en la que la Administración nada tuviera que decir a partir de ese momento.

⁴ Señala LOZANO SERRANO (1998, pág. 62) que el Tribunal emplea como argumentos lo que debían ser las conclusiones. En efecto, «en lugar de analizar la posición jurídica del adquirente de empresa para a partir de ella inducir su configuración jurídica y, en su caso, su similitud o su alejamiento con alguna de las posiciones subjetivas recogidas por la LGT, el TEAC opera en sentido contrario. Califica primero como sucesor al adquirente de empresa, tomando como base argumental las previsiones reglamentarias, para deducir de esa configuración apriorística los efectos predicables del artículo 72 de la Ley General Tributaria».

⁵ Por todos, antes de 1997, *vide* la recopilación doctrinal que hace el profesor CHICO DE LA CÁMARA (1997, notas 25 y 27). Posteriormente, RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 279), LOZANO SERRANO (1998, págs. 66 y ss.), ALONSO GONZÁLEZ y DURÁN-SINDREU (1999, pág. 452), PALAO TABOADA (1999, pág. 206) y CAÑABATE, (1999, pág. 42).

⁶ Esta sentencia se encuentra recogida en *Normacef Fiscal* y en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Estudios Financieros, núm. 213, diciembre, 2000.

II. LA SUCESIÓN DE EMPRESA *INTER VIVOS* COMO UN SUPUESTO DE SUCESIÓN O DE COTITULARIDAD DE SUJETOS PASIVOS: LA POSTURA DEL TEAC

El TEAC ha mantenido en la Resolución de 25 de octubre de 1995 (*Normacefiscal*), y a partir de dicho instante en otras muchas, que el adquirente de una empresa por actos *inter vivos* responde de la totalidad de la deuda tributaria, incluidas sanciones, basándose en que por mor del artículo 72 el adquirente «es responsable de las mismas (deudas), pero como sucesor. Se está pues en presencia de una asunción de deuda establecida *ex lege*, y por su propia esencia ha de entenderse que lleva implícita la referencia a la totalidad de las deudas de la empresa anterior, puesto que el precepto no limita en este caso los efectos o las consecuencias lógicas de esa sucesión, como hace, por el contrario, el artículo 89.3 de la LGT al regular las obligaciones tributarias que se transmiten a los herederos en la sucesión *mortis causa*. *El sucesor, en el citado artículo 72, es considerado sujeto pasivo a partir del momento en que sucede a otra empresa, aun cuando ésta no quede relevada de su obligación de pago; el origen de su responsabilidad determina el carácter objetivo de la misma*. Al suceder a otra empresa en una explotación o actividad económica se beneficia, al menos en parte, de los elementos de su activo material e inmaterial y, consecuentemente, de sus obligaciones tributarias. La norma se apoya así en una base económica, extendiendo el círculo de los obligados principales y asegurando con ello el cobro de su tributo». Esta aseveración, dejando al margen las críticas a las que luego haremos mención, incurre, a nuestro parecer, en una mezcla de dos figuras no asimilables, la del sucesor y la del sujeto pasivo. En efecto, cuestión distinta es que el sucesor de empresa lo sea por aplicación de la norma civil, como afirma directamente la Audiencia Nacional en su Sentencia de 7 de diciembre de 1994 (*Normacefiscal*)⁷ que ir un paso más allá y señalar que el sucesor es considerado sujeto pasivo a partir del momento en que sucede a otra empresa, como ha afirmado, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia en sus Sentencias de 8 de marzo de 2000 (JT 2000\770) y 17 de mayo de 2000 (JT 2000\855)⁸. Técnicamente, y al no estar regulada la sucesión tributaria en ningún otro lugar, señala RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 135 y ss.) que el sucesor se define por la característica principal de entrar en la posición jurídica de otro asumiendo sus derechos y obligaciones. Ahora bien, esta subrogación no implica plena asimilación entre la posición que tenía anteriormente el obligado tributario y la que actualmente ostenta el sucesor, de tal manera que no es posible calificar al sucesor como sujeto pasivo o sustituto⁹. Por el contrario, el

⁷ Señala la Audiencia Nacional en su Sentencia de 7 de diciembre de 1994 que «no nos encontramos ante un adquirente de la explotación o actividad económica responsable de los tributos, sino de un adquirente que, por virtud de la adquisición realizada, como sucesor, garantiza solidariamente los derechos del Tesoro Público».

⁸ En las mismas se establece que «la responsabilidad que se exige a la actora es la específica denominada por el RGR "por adquisición de explotaciones o actividades económicas", en calidad de sujeto pasivo o deudor principal, y no la responsabilidad como "otras personas" prevista en el artículo 37.1 LGT».

⁹ Sobre las diferencias entre sucesor y contribuyente y sucesor y sustituto *vide* GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1993, págs. 27-31).

TEAC y el TSJ de Murcia suben un peldaño y consideran que el sucesor es sujeto pasivo¹⁰. Pero sujeto pasivo sólo puede ser aquel que ha realizado el hecho imponible y ha mostrado capacidad económica (art. 31.1 de la LGT). Este aserto del Tribunal Administrativo, entendemos, ha dado lugar a que en diversas sentencias se haga mención del artículo 34 de la LGT como la verdadera causa por la cual la Administración reclama al sucesor tanto el recargo de apremio como las sanciones¹¹.

En ambos casos, ya fuera una solidaridad de sujetos pasivos o bien un supuesto de sucesión, calificaciones ambas con las que estamos en desacuerdo, lo que hay que dirimir es si la aplicación de su régimen jurídico da lugar a exigir o no el recargo de apremio y las sanciones. Es decir, hay que verificar la coherencia interna de la calificación con los efectos que de la misma pretende derivar el TEAC¹².

Con relación a la sucesión, el artículo 89.3 de la LGT, aunque referente a las personas físicas y pesar de los defectos de los que adolece, señala que las «obligaciones tributarias» se transmitirán a los herederos [*vide* arts. 10.5 a) y 15 del RGR]. Y con relación al sujeto pasivo, como supuesto del artículo 34 de la LGT, el 35.1 de la LGT señala que su obligación principal es responder de la deuda tributaria. En ambos casos la doctrina se muestra a favor de que tanto el sucesor como el co-sujeto pasivo responda del recargo de apremio¹³. No obstante, hay que determinar si de la obligación de notificar al sucesor las deudas tributarias y la obligación de darles un plazo voluntario de pago (el art. 13.7 del RGR remite al procedimiento de la responsabilidad tributaria) puede resultar que al adquirente se le pudiera girar en caso de impago en voluntaria un nuevo recargo de apremio sobre

¹⁰ No obstante, cuando el TEAC no se limita a transcribir literalmente sus argumentos de la Resolución de 25 de octubre de 1995, lo cierto es que realiza asertos que parecen desdecirle. Así, en la Resolución de 14 de enero de 1998 (JT 1998\324) señala que el sucesor es «equiparado» al sujeto pasivo. Es decir, ya no emplea el término «es considerado» sujeto pasivo sino que se le equipara a él. De esta manera, parece estar reconociéndose que en ningún caso es sujeto pasivo pero, aun así, se le equipara al que lo es. Y, en la Resolución de 13 de mayo de 1998 (JT 1998\1586) afirma que al estar ubicado el artículo 72 sistemáticamente dentro del Capítulo de las garantías no hay en este supuesto una derivación de responsabilidad tributaria del artículo 37 de la LGT «sino ejercicio por la Administración Tributaria de una garantía de cobro de la deuda, *no de determinación del deudor*». De la misma forma, en Resolución de 10 de octubre de 1997 (JT 1997\1528), el TEAC se guarda de hacer mención del concepto de sujeto pasivo y se limita a señalar que «En este caso se entiende que la incorporación al patrimonio del sucesor de todos los activos y pasivos de la persona física o jurídica sucedida conlleva la asunción, entre los derechos y obligaciones insertos en esa tramitación, de las deudas tributarias del transmitente».

¹¹ A favor de que el TEAC está acudiendo al artículo 34 de la LGT para justificar la imposición de sanciones y recargos se muestra CAÑABATE (1999, pág. 50).

¹² MARTÍN FERNÁNDEZ (1999) mantuvo en su día que la única manera de conciliar el hecho de que el adquirente de empresa no fuera un responsable tributario del artículo 37, para evitar su régimen jurídico, con los cánones del Derecho Tributario era entender que el adquirente era un garante personal no regulado en la LGT. Entraba, entonces, como norma supletoria el Derecho Común (art. 9.2 de la LGT) y la regulación atinente a la fianza. No obstante, tampoco en dicho caso hubiera respondido ni del recargo de apremio ni de las sanciones.

¹³ Para el supuesto de sucesión *vide* RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 174) y para la cotitularidad de sujetos pasivos *vide* DELGADO GARCÍA (1999, pág. 920).

la totalidad de la deuda debida por el verdadero sujeto pasivo (cuota e intereses más el propio recargo de apremio del sujeto pasivo). A nuestro juicio, si se parte de la idea de que el adquirente de una explotación económica por acto *inter vivos* se subroga en la posición del contribuyente o se convierte en sujeto pasivo desde el momento de la adquisición, no es posible girar un nuevo recargo de apremio sobre la deuda debida por el deudor. En efecto, si tanto el transmitente como el adquirente son sujetos pasivos, o bien el segundo sucede al primero, la deuda tiene que ser única y no es posible que existan obligaciones personales para cada uno. Si los dos son sujetos pasivos no se le puede exigir a uno su recargo de apremio y al otro el suyo. De esta manera, el incumplimiento del plazo que se le concede al sujeto adquirente para que pague la deuda no llevaría aparejados los efectos económicos derivados de la iniciación del período ejecutivo sino sólo la apertura de la vía ejecutiva en su contra ¹⁴.

Cuestión distinta son las sanciones. En este caso, hay que distinguir el razonamiento en función de si se entiende que nos encontramos ante un supuesto de sucesión o bien de varios sujetos pasivos. Con relación a si en caso de sucesión *inter vivos* de empresas la responsabilidad alcanza a las sanciones, hay que partir del hecho de que el artículo 72 de la LGT se limita a señalar que el sucesor responde de las «deudas y responsabilidades tributarias». El problema está en determinar el alcance del concepto deuda o responsabilidad tributaria. El TEAC señala que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la «deuda tributaria». Señala además, que al no ser aplicable el artículo 89.3 de la LGT, que establece la no transmisibilidad de las sanciones en la sucesión *mortis causa*, debe entenderse que el concepto de las sanciones sí se incluye, como hace el artículo 12.2 del RGR. Sin embargo, a nuestro juicio, hay dos razones que abogan por su no inclusión. En primer lugar, por aplicación del principio de personalidad de la pena. No parece que en una sucesión *inter vivos* como la que aquí se plantea sea posible que un sujeto que no ha participado de ninguna manera en la comisión de la infracción responda de las conductas ilícitas de otra persona. Llevando este argumento al ámbito penal creemos que la solución es clara. Si el sujeto pasivo, todavía no desaparecido de la relación jurídica tributaria, hubiera defraudado por cuantías que dieran lugar al delito fiscal, en sede penal ninguna duda habría de que el nuevo empresario no respondería civilmente por las sanciones. La segunda de las razones trae causa del hecho que tras la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante, LDGC) se puede entender que ha sido derogado el artículo 58.2 d) de la LGT, que incluía las sanciones pecuniarias en la deuda tributaria, al establecer un procedimiento separado para la imposición de sanciones (art. 34 de la LDGC) lo que deriva en una obligación autónomamente impugnabile y donde, además, se suspende su ejecutividad hasta que la san-

¹⁴ Así, la Resolución del TEAC de 19 de noviembre de 1997 (*Normacef Fiscal*) señala que una vez apremiada al deudor principal la deuda «no es necesaria la nueva emisión de Certificación de Descubierto providenciada de Apremio, dirigida al declarado responsable solidario». De esta manera, la falta de pago en el plazo concedido al sucesor inicia el proceso de embargo de forma automática. A nuestro juicio, de este aserto se deriva el efecto de que para el TEAC no se puede girar recargo de apremio al adquirente de empresa sobre el recargo de apremio del deudor principal. No obstante, a nuestro parecer, la citada resolución es incorrecta en la medida en que sí tenía que haber dictado una certificación de descubierto y una providencia de apremio contra el adquirente, porque de otra manera se carece de título ejecutivo contra el ahora deudor, con independencia de que lo que no se puedan exigir sean los efectos económicos derivados del incumplimiento de la obligación de pagar en fase voluntaria.

ción sea firme en vía administrativa (art. 35 de la LDGC) ¹⁵. Es decir, ya se haga mención del concepto de «obligaciones tributarias» (al que se alude en el artículo 89.3 y el 38 de la LGT), ya de «deudas tributarias» (art. 35 de la LGT), ya de «responsabilidades tributarias» (art. 72 de la LGT), las sanciones no están ya incluidas en dichas categorías tras la promulgación de la LDGC. Por tanto, la aplicación del artículo 72 no puede dar lugar, de acuerdo con una interpretación lógica, a extender la responsabilidad a las sanciones ¹⁶.

Más problemas se pueden plantear en el caso de cesión global de activos y pasivos y de fusión de empresa. En estos casos, sí hay una verdadera sucesión jurídica universal y desaparece el sujeto infractor. Dejando al margen los problemas que se producen cuando las transmisiones no son universales, en caso de estas últimas el artículo 104.1 de la LIS establece que se «transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente». De acuerdo con la interpretación que anteriormente hemos dado, las sanciones no se incluirían en el significativo «obligaciones tributarias». Sin embargo, con arreglo al precepto mercantil, la sucesión a título universal implica una subrogación en los derechos y obligaciones de la entidad que desaparece (art. 233.1 de la LSA), lo que podría incluir a las sanciones. El problema, a nuestro parecer, es que el principio de personalidad de la pena no se manifiesta tan claramente es supuestos tales como la cesión global de activos o pasivos o la fusión por absorción en entidades cuando sólo hay un socio. Es decir, si una entidad tiene el 100 por 100 del capital de otra a la que absorbe o ésta cede globalmente sus activos y pasivos parecería lógico que respondiera de las sanciones.

En el caso de que se entienda que el adquirente de la empresa es un responsable por convertirse en sujeto pasivo habría que estudiar si el artículo 34 de la LGT, donde se señala que los sujetos pasivos responderán solidariamente, o bien el artículo 70.6 de la Ley del IRPF (en adelante, LIRPF) referente a la responsabilidad solidaria de los miembros de la unidad familiar que tributan conjuntamente, permiten sostener que su responsabilidad alcanza también a las sanciones. Con relación a la unidad familiar en tributación conjunta recordar que el TC entendió, en su Sentencia 146/1994, de 12 de mayo, que no era posible extender la solidaridad tributaria a las sanciones ¹⁷. El Alto Tribunal

¹⁵ A favor de la derogación se pronuncia GOROSPE OVIEDO (1999, pág. 811). De la misma forma, el TSJ de Extremadura en su Sentencia de 28 de septiembre de 1999 (*Impuestos*, núms. 15-16, 2000) conociendo de un supuesto de ejecución forzosa por cuota y sanción y cómo se imputan los pagos, señala que «Actualmente, y pese a lo dispuesto en artículo 58 de la LGT, puede sostenerse que existen bastantes argumentos para sostener que incluso formalmente son deudas diferentes, a la vista de las modificaciones introducidas en nuestro ordenamiento por la Ley 1/1998».

¹⁶ LOZANO SERRANO (1998, pág. 81) hace mención que la propia redacción del artículo 72 de la LGT, en la que se señala que el sucesor de la empresa responde de las «deudas y responsabilidades tributarias derivadas de explotaciones y actividades económicas» puede suponer, en una interpretación literal de la misma, que sólo las deudas tributarias derivadas de dichas actuaciones empresariales se incluyen, limitándose a la cuota y a los recargos autonómicos del artículo 58.2 a) de la LGT (no al recargo del art. 61.3 ni al de apremio ni a las sanciones). El resto de elementos de la deuda tributaria del artículo 58 no derivan de actuaciones empresariales o económicas sino de presupuestos de hecho cometidos por el titular de la misma que en absoluto tienen que ver con dicho ejercicio, sino con deudas derivadas del mismo y ya devengadas.

¹⁷ El artículo 7.2 de la Ley 20/1989 disponía que «Las sanciones pecuniarias serán por cuenta del miembro o miembros de la unidad familiar que resulten responsables de los hechos que las genere, sin perjuicio de la obligación solidaria de todos frente a la Hacienda Pública».

advirtió de que el hecho de que respondieran de las sanciones, sujetos que no hubieran cometido ni colaborado en la realización de la infracción, vulneraba el principio de personalidad de la pena recogido en el artículo 25.1 de la Constitución Española¹⁸. Y con relación al artículo 34 de la LGT parece que habría que entender que si bien sí es posible, teóricamente, que se extienda a las sanciones la responsabilidad, por mor del artículo 130.3 de la LRJAP-PAC¹⁹, ésta se condiciona a que se trate de una obligación que a todos competiese y donde nadie haya salvado su responsabilidad²⁰. Es decir, se requiere una cierta conducta ilícita para responder solidariamente de las sanciones aun en el caso del artículo 34 de la LGT. Por tanto, y al no haber colaborado el sucesor de empresa en la comisión de ninguna infracción, aunque se entendiese que es sujeto pasivo tampoco respondería de las sanciones.

Pero todavía hay un dato adicional a todos los que hemos reseñado. Es a mayores. El TEAC ha señalado que en el ámbito del artículo 72 de la LGT el hecho de que el sucesor se beneficie de los elementos del activo material e inmaterial de la empresa supone que tenga que hacer frente a sus obligaciones tributarias, incluidas las sanciones²¹. Pues bien, en caso del régimen económico de gananciales se ha afirmado que ni siquiera en estas situaciones responde la sociedad de gananciales de las sanciones sólo a uno de ellos imputables²². Es decir, incluso cuando la masa de gananciales sea la titular de los bienes del activo de la empresa (art. 1.347.5 del Código Civil) no responde, sin embargo, de las sanciones²³. En efecto, como señala MARTÍNEZ HORNERO (1998, págs. 42-43) hay que entender que el artículo 1.366 del Código Civil (en adelante, CC), por el que se excluye la res-

¹⁸ No obstante, *vide* la Sentencia del TS de 25 de mayo de 2000 (*Impuestos*, núm. 21, 2000) donde se señala que en caso de una sanción en tributación conjunta si bien no responden solidariamente ambos cónyuges de las sanciones impuestas a cada uno de los cónyuges, cuando se impone una sanción cada uno responde de su cuota, parte que es la mitad. De esta manera, a nuestro entender, se está vulnerando el principio de culpabilidad y personalidad de la pena en cuanto se desconoce quién realizó la conducta merecedora de sanción y se imputa por partes iguales. Por otro lado, habrá que entender que la mención que se hace del 50 por 100 tiene sentido cuando la renta que da lugar a la sanción es de titularidad común, como en el caso enjuiciado por el tribunal, pero no cuando de acuerdo con las normas de imputación corresponda a uno solo de los cónyuges.

¹⁹ El artículo 130.3 de la LRJAP-PAC establece que «Cuando el cumplimiento de las obligaciones previstas en una disposición legal corresponda a varias personas conjuntamente, responderán de forma solidaria de las infracciones que, en su caso, se cometan y de las sanciones que se impongan».

²⁰ *Vide*, en este sentido, GUERRA REGUERA (1997, pág. 528 y ss.) y HERRERA MOLINA (1997, pág. 705). *Vide* también, sobre la responsabilidad solidaria en las sanciones y sobre la vulneración del principio de personalidad de la pena cuando no se toma en cuenta la actividad de los inculpados, las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 1990 (RJ1990\777) y de 16 de mayo de 1995 (RJ 1995\4212).

²¹ Realmente, como señala el profesor PALAO TABOADA (1999, pág. 208), cuando el TEAC hace mención de que el sucesor es responsable *ex-lege* y que se trata de una responsabilidad objetiva lo que realmente pretende señalar es que es la empresa, en lugar del empresario, quien responde de las deudas tributarias. Es decir, objetiviza y personifica a la empresa con la finalidad de hacerla responsable de los recargos de apremio y de las sanciones.

²² El artículo 88 de la LIRPF señala que las deudas por este tributo «tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges».

²³ *Vide* MARTÍN FERNÁNDEZ (1997, pág. 650).

ponsabilidad y cargo de la comunidad ganancial de las obligaciones de un cónyuge por dolo o culpa grave, impide que el acreedor vaya en contra de ésta ²⁴. Y este argumento nada tiene que ver con el principio de personalidad de la pena ²⁵. De esta manera, y tomando como base el argumento *a maiore ad minus*, si no responde de las sanciones una masa que efectivamente se beneficia de los bienes parece, por tanto, que el adquirente de una empresa tampoco debería.

1. La inesperada Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999.

Pero, con relación al recargo de apremio, el TEAC, en un cambio de criterio que no sabemos si ha sido simplemente un desliz, ha sostenido la no exigibilidad del citado recargo. En efecto, en la Resolución de 14 de enero de 1999 (*Normacef Fiscal*) después de conocer un supuesto de sucesión de empresa *inter vivos* y recoger previamente los argumentos de la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 1995 señala que «en relación con el alcance de la responsabilidad en el caso concreto que nos ocupa... *procede descontar del importe en que se cuantifica la responsabilidad solidaria el correspondiente al recargo de apremio, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 37.3, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995, a cuyo tenor "el recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente", párrafo y apartado en el que se ordena que la responsabilidad se extenderá al recargo de apremio tan sólo si transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, éste no lo realizare. En el caso presente se le reclamó, junto con la derivación de responsabilidad, el principal y el recargo de apremio*». Es decir, no se exige el recargo de apremio. Lo cual implica, al hacerse mención del artículo 37.3 de la LGT como causa del mismo, que tampoco es posible extender la responsabilidad del sucesor de empresa a las sanciones.

Ahora bien, como hemos señalado, si se considera sucesor u otro sujeto pasivo al adquirente de ésta debe responder del recargo de apremio. Si esto es así, a la incongruencia inicial de declarar que nos encontramos ante dos sujetos pasivos o un supuesto de subrogación se une la incongruencia de no seguir el alcance de la responsabilidad que corresponde al régimen jurídico de los mismos y se acude al que corresponde a la responsabilidad tributaria. Sin embargo, entendemos que la natu-

²⁴ No obstante, no es una cuestión cerrada. En contra, PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS (1991, pág. 698). En la jurisprudencia, el TS se ha manifestado en contra de la responsabilidad de la sociedad de gananciales por las sanciones en la Sentencia de 19 de febrero de 1992 (JT 1992\1320) y a favor en la de 14 de diciembre de 1992 (*Normacef Fiscal*).

²⁵ El propio TC, en su Sentencia 36/2000, de 14 de febrero (*Normacef Fiscal*), ha señalado que no vulnera el principio de personalidad de la pena que se embarguen cuentas corrientes del matrimonio por sanciones sólo imputables a uno de ellos en la medida en que el cónyuge no culpable tenía medios para salvaguardar su cuota de participación en la sociedad de gananciales. Ahora bien, la opinión del TC sobre el alcance del artículo 1.366 del CC, donde implícitamente se está aceptando que dicho precepto permite responder a los bienes gananciales de las sanciones, no tiene mayor relevancia que la de otros tribunales en la medida en que no es materia constitucional. En ese sentido ha señalado el propio TC en su Sentencia 144/1988, de 12 de julio, que es el Tribunal Supremo el encargado de la interpretación correcta de las normas tributarias cuando no se trata de garantías constitucionales.

raleza jurídica de una institución viene determinada por sus efectos ²⁶. Si el sujeto no responde del recargo de apremio de otro sólo puede ser porque sea un responsable tributario. Además, si son éstos los efectos, toda la argumentación del TEAC, pensada precisamente para recaudar los recargos de apremio y las sanciones, pierde su razón de ser. El paso siguiente sería volver a los cánones del Derecho tributario y calificar la sucesión de empresa, como ha establecido el Tribunal Supremo en su última jurisprudencia, como un supuesto de responsabilidad tributaria.

No obstante, creemos que no nos encontramos ante un cambio de criterio del TEAC sino ante un fallo en uno de los presupuestos de partida del razonamiento del mismo. En efecto, en la citada Resolución de 14 de enero de 1999 se puede leer que «La resolución impugnada cita en apoyo de su conclusión el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación deduciendo del mismo el carácter solidario de la responsabilidad, y aplicando consecuentemente el artículo 12.2, que determina el alcance de la misma, disponiendo que abarca "a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria", en consonancia con el artículo 72 de dicha Ley... Se le declara por tanto responsable de las mismas, pero como sucesor». Por el contrario, en la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 1995, ese último aserto se cambia por «Sin embargo, el análisis del artículo 72 de la Ley General Tributaria... obliga a establecer la verdadera naturaleza del acto de la Administración por el que se exigen al sucesor las deudas y responsabilidades de la empresa a la que sucede; se le declara, en efecto, responsable, pero como sucesor». A nuestro juicio, entre ambas resoluciones hay una cuestión de matiz. Mientras que en el primer caso se da por válida la remisión al artículo 12.2 del RGR en la segunda, y se recalca con el «sin embargo», no es así ²⁷. Y, por tanto, al no haberse sabido distinguir entre lo que es la solidaridad de sujetos pasivos o la sucesión, cuya obligación viene regulada en el artículo 35 de la LGT ²⁸ de la responsabilidad tributaria solidaria (art. 12.1 del RGR), la modificación del artículo 37 por la Ley 25/1995 ha obligado al TEAC a mantener que no es exigible el recargo de apremio. Sin embargo, parece que, como demuestran las resoluciones anteriores, ha sido simplemente un lapsus debido a que alguien del TEAC ha intentando actuar coherentemente con la calificación que se le daba y no un verdadero cambio de intenciones ²⁹.

²⁶ Como echa de ver SIMÓN ACOSTA (1990, pág. 205), «lo importante no está en el nombre que se le da a las cosas, sino lo que realmente son. Desde el punto de vista jurídico lo que interesa es conocer los efectos que se deriven de las normas, más que los términos que se emplean, pues éstos sólo son instrumentos de la técnica jurídica».

²⁷ Más claramente se puede observar en la Resolución del TEAC de 10 de octubre de 1997 (JT 1997\1528) donde se afirma que el sucesor responde de la deuda tributaria del anterior empresario y señala que «por deuda tributaria hay que entender lo que al respecto establece el artículo 58 de la Ley General Tributaria, como recuerda para los demás responsables tributarios el artículo 12.2 del Reglamento General de Recaudación».

²⁸ El alcance de la obligación de todo sujeto pasivo viene determinada en el artículo 35 de la LGT. Y su obligación principal es satisfacer la deuda tributaria. Si el TEAC califica como sujeto pasivo al sucesor es este precepto al que el TEAC debe aludir cuando se refiera al alcance de la responsabilidad, y nada debe señalarse respecto del artículo 12 del RGR que se limita a los responsables tributarios.

²⁹ Y digo que parece un lapsus en la medida en que la misma vocalía 3ª del TEAC que ha dictado la Resolución de 14 de enero de 1999 había dictado dos meses antes una resolución con el mismo contenido pero donde sí se exigía las sanciones correspondientes al transmitente de la empresa [Resolución de 3 de diciembre de 1998 (JT 1999\107)]. No obstante, ya con anterioridad, se ha aludido sistemáticamente al artículo 12.2 del RGR para fundamentar el alcance de la responsabilidad del sucesor [vide, entre otras, Resoluciones de 10 de enero de 1996 (JT1996\222), de 23 de julio de 1996 (Normacef Fiscal) y de 14 de enero de 1998 (JT 1998\324)].

III. LA SUCESIÓN *INTER VIVOS* DE LA EMPRESA COMO UN SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA. LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 24 DE SEPTIEMBRE DE 1999 Y DE 15 DE JULIO DE 2000

Que la sucesión de empresas *inter vivos* no es un supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 37 de la LGT sólo es mantenido a día de hoy por la Administración y, sorprendentemente, por el TSJ de Murcia en sus Sentencias de 8 de marzo de 2000 (JT 2000\770) y 17 de mayo de 2000 (JT 2000\855). El TS, desde su Sentencia de 16 de mayo de 1991 (JT 1991\4178) y hasta la última de 15 de julio de 2000, ha mantenido inalterablemente su posición por la responsabilidad tributaria³⁰, ya que la Sentencia de 26 de mayo de 1994 (*Normacef Fiscal*), que según el TEAC acoge su postura por la sucesión, recoge realmente un caso específico de transmisión no extensible a la generalidad de supuestos. E incluso la Audiencia Nacional que con sus Sentencias de 7 de diciembre de 1994 (*Normacef Fiscal*) y, en menor medida, la de 10 de octubre de 1995 (*Normacef Fiscal*)³¹, compartía la postura del TEAC, ha cambiado su criterio en Sentencias de 29 de febrero de 2000 (JT 2000\799) y de 23 de marzo de 2000 (JT 2000\950)³² y se pronuncia ahora por la responsabilidad tributaria³³. A éstas hay que añadir las Sentencias que los distintos Tribunales Superiores de Justicia, excluido Murcia, han dictado en los últimos tiempos. Así, la STSJ de Cataluña de 17 de marzo de 1999 (JT 1999\1423), la STSJ de Canarias de 23 de febrero de 1999 (JT 1999\474), la STSJ de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (*Normacef Fiscal*) y la STSJ de Baleares de 23 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*).

³⁰ Las sentencias del TS anteriores a esta fecha, como afirma CAÑABATE (1999, págs. 36-37), sientan unas posiciones ambiguas que adolecen de falta de concreción.

³¹ Decimos que en menor medida porque lo único que señala la Sentencia de 10 de octubre es que «de conformidad con el artículo 1.137 del Código Civil, significa que si son varios los responsables solidarios de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad económica, a cada uno de los responsables pueden exigírseles íntegramente dichas deudas y responsabilidades tributarias, como confirma el artículo 37.5 de la Ley General Tributaria, redactado por el artículo 85 de la Ley 31/1991 (RCL 1991\3025), de Presupuestos Generales del Estado para 1992, según el cual, "cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos"». Se trata de una argumentación poco clarificadora en cuanto a cuál es la postura de la Audiencia Nacional en cuanto mezcla instituciones jurídicas distintas.

³² En la Sentencia de 23 de marzo de 2000 (JT 2000\950), la Audiencia Nacional explícitamente acoge la doctrina del TS sentada en su Sentencia de 16 de mayo de 1991 (JT 1991\4178).

³³ Sin embargo, y a pesar de que parece que se decanta por la responsabilidad tributaria su postura dista de ser coherente en algún caso. En las Sentencias de 29 de febrero de 2000 y de 23 de marzo de 2000 explícitamente se acoge la doctrina del TS donde se califica la adquisición de empresa como su supuesto de responsabilidad tributaria. Sin embargo, a la hora de anudar los efectos correspondientes a dicha calificación jurídica la última de las sentencias señala que «*el importe de las sanciones no se excluye de la deuda tributaria, pues su exigencia por vía de "derivación de responsabilidad" se asemeja más a una responsabilidad civil, por asunción de las deudas transmitidas, entre las que se encuentran las "deudas tributarias"*». También parece que se pronuncia a favor de la responsabilidad tributaria la Audiencia Nacional en su Sentencia de 7 de octubre de 1999 (recogida en la revista *Impuestos*, núm. 8, 2000, pág. 86), donde se señala que no cabía alegarse la omisión del trámite de la declaración de fallido en la medida en que era aplicable el artículo 37 de la LGT que limita el mismo al responsable subsidiario cuando aquí nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad solidaria.

No obstante, hay que hacer una precisión sobre la adquisición de empresas del artículo 72. En efecto, como señala RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 268 y ss.) el citado precepto sólo recoge un supuesto de hecho, el cambio de titularidad de una empresa. El régimen jurídico que se le anuda es distinto en función de cuál sea la causa de dicho cambio³⁴. Es decir, el artículo 72 da cobertura tanto a los supuestos de sucesión como de responsabilidad. Pero los efectos jurídicos hay que buscarlos en las normas donde se regule la sucesión, la responsabilidad o en el ámbito de las disoluciones de empresa con sucesión universal. Y en caso de que nos encontremos un supuesto de transmisión *inter vivos* hay que distinguir entre aquel presupuesto en que existe una disolución sin liquidación donde el adquirente mercantilmente se subroga en la posición del transmitente por mor de una sucesión universal de aquella otra situación donde no se produce tal situación³⁵. En efecto, en este último caso no nos encontramos que el régimen jurídico aplicable es el de la responsabilidad tributaria del artículo 37. Por el contrario, se trata de un verdadero supuesto de sucesión universal³⁶. Y ésta es, precisamente, la doctrina aplicada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 26 de mayo de 1994 (*Normacef Fiscal*) y de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*). En ambos casos se conoce de un supuesto de cesión global de los activos y pasivos de dos sociedades unipersonales a los accionistas únicos de las mismas. Los accionistas eran, además, otras personas jurídicas. Es decir, a pesar de que técnicamente no se trate de un supuesto de fusión por absorción, donde tanto la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, LSA) (art. 233.1) como la LIS (art. 104.1) establece la sucesión universal de los derechos y obligaciones, por la cesión global de activos y pasivos el efecto jurídico es el mismo³⁷. Se produce una sucesión a título universal por parte de la cesionaria de tal manera que la nueva entidad se subroga en la posición de la anterior³⁸. Es decir, jurídicamente existe una sucesión y eso es lo que explícitamente recoge el TS en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*) al afirmar que «en los supuestos de sucesión a título universal, el adquirente sucede directamente en todas las obligaciones, incluidas las tributarias, sucesión evidentemente más amplia que la responsabilidad especial del artículo 72 de la Ley General Tributaria, por cuanto no se limita a las obligaciones tributarias derivadas de explotaciones económicas, y sobre todo no queda condicionada a la declaración de res-

³⁴ No obstante, sobre qué institución regula el artículo 72 de la LGT existen dudas en la doctrina, ya que para parte sólo regula un supuesto de responsabilidad tributaria y nada tiene que ver con la sucesión como instituto jurídico. *Vide* RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 265 y ss).

³⁵ Sobre si los supuestos de reestructuración empresarial donde una entidad desaparece es de carácter *inter vivos* o *mortis causa* depende de si se parte de la premisa de que las personas jurídicas no pueden morir, o bien se parte de la base de que la extinción de la persona jurídica presenta similitudes con la sucesión *mortis causa* de las personas físicas. *Vide* RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 224).

³⁶ De acuerdo con el artículo 266 de la LSA, la disolución no conllevará la liquidación en los «supuestos de fusión o escisión total o cualquier otro de cesión global del activo y el pasivo». La cesión global del activo y el pasivo ha sido desarrollada por el RRM en el artículo 246 acogiendo la redacción del artículo 117 de la LSRL. En el artículo 117 se dispone que «La Junta General... podrá acordar la cesión global del activo y del pasivo a uno o varios socios o terceros, fijando las condiciones de la cesión».

³⁷ Señala CASTROMIL (1993, pág. 424) que la cesión global de activos y pasivos del artículo 266 se limita a aquellos casos donde sólo existe un accionista al que se le transmite la totalidad de la empresa, produciéndose una sucesión universal. Este procedimiento es diferente al de la fusión impropia (art. 250 de la LSA), en la medida en que es más económico tanto en tiempo de ejecución como en trámites y en los costes directos e indirectos de los mismos.

³⁸ *Vide* FERNÁNDEZ DEL POZO (2000, pág. 255) y SÁNCHEZ OLIVÁN (1998, pág. 405).

ponsabilidad subsidiaria, previa falencia del sujeto pasivo transmitente»³⁹. Desde esta perspectiva, partiendo de la base que el Tribunal Supremo conoció de un supuesto de sucesión universal en la Sentencia de 26 de mayo de 1994⁴⁰ y no de un caso de transmisión al que se le aplicaría el artículo 37 de la LGT, es desde donde hay que valorar el contenido de las sentencias y resoluciones que de una forma equivocada remiten a esta doctrina del Tribunal Supremo para sostener que en las transmisiones de empresa *inter vivos* hay un supuesto de sucesión. Así, la Audiencia Nacional señaló en 1998 [Sentencia 23 de abril (*Normacef Fiscal*)] que el sucesor se subroga en la deuda invocando la doctrina de la Sentencia del TS para apoyar su tesis⁴¹. Incurrir en el error, por tanto, de no distinguir que la adquisición de empresa es el presupuesto genérico que puede tener diversas causas con distintos efectos jurídicos en función de las mismas, lo que da lugar a ciertas posturas confusas y referencias equivocadas.

Con relación a la sucesión se ha afirmado, como ya hemos recogido, que no se puede suceder a alguien si éste no desaparece de la relación jurídica anterior⁴². Y, en el caso de adquisición de empresa por negocio *inter vivos*, el sujeto pasivo sigue siendo aquel que realizó en su momento el hecho imponible y mostró capacidad económica. En este sentido señala el propio RGR en su artículo 13.3, en la parte que no ha sido declarada nula por la STS de 15 de julio de 2000, que: «La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago»⁴³. En otras palabras, en este caso tiene un derecho de reembolso o de regreso frente al verdadero sujeto pasivo que debe el tributo⁴⁴. De otra manera se produciría un enriquecimiento injusto. Sin embargo, el sucesor no puede resarcirse frente a nadie, como ocurre en las transmisiones *mortis causa* o bien en los supues-

³⁹ Ya en 1985 señalaba SÁNCHEZ GALIANA (pág. 387) que era posible entender que nos encontrábamos ante un supuesto de sucesión *inter vivos*, junto con la fusión, en aquellos casos donde la sociedad que se extinguía transmitía a los socios la totalidad de su activo y de su pasivo.

⁴⁰ A nuestro juicio, y aunque no se desprende claramente en la sentencia, pues se hace mención de que la entidad en cuestión se encontraba en liquidación, se trata de un supuesto de cesión global de activos y pasivos. Sin embargo, LOZANO SERRANO (1998, pág. 56) entiende que nos encontramos ante una fusión por absorción.

⁴¹ La Audiencia Nacional (*Normacef Fiscal*) ha señalado que en «la línea de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 26 mayo 1994), el concepto de responsabilidad del artículo 37 LGT es ajeno a la deuda y responsabilidad que corresponde al adquirente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 72 LGT, ya que con arreglo a dicho precepto, es sucesor en la deuda, lo que conlleva subrogarse en la misma y, de la forma más amplia que en derecho proceda, en las obligaciones a que alude el citado artículo 72 LGT, sucesión que por su propia naturaleza y significación es indudable que convierte al adquirente en responsable directo de las deudas que adquiere por sucesión. Y, así como en la sucesión hereditaria carece de sentido aludir a que el heredero es responsable sea solidario, sea subsidiario de las deudas del causante, en toda sucesión, sea *intervivos* o *mortis causa* y, por lo tanto, también en la prevista en el artículo 72 LGT, acontece lo mismo para el causahabiente respecto del causante, ya que el causahabiente siempre será deudor por derecho propio». Y de la misma manera, las Resoluciones de los TEAC justifican su posición de que en la transmisión de empresas *inter vivos* hay un supuesto de sucesión aludiendo de forma errónea a la STS de 26 de mayo de 1994. Vide, por todas, la Resolución de 3 de diciembre de 1998 (JT 1999\107).

⁴² GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1993, pág. 19) señala que la sucesión tributaria significa que uno o varios sujetos pasan a ocupar la situación que ostentaban otro u otros, que desaparecen, en una relación jurídica que permanece.

⁴³ Y, como señala LOZANO SERRANO (1998, págs. 61-62), si hubiera sucesión y el adquirente estuviera exonerado de su responsabilidad como consecuencia de la certificación negativa o de la falta de la misma en plazo (art. 72.2 de la LGT), desaparecería entonces el deudor.

⁴⁴ Sobre la diferencia entre responsable y sucesor vide GONZÁLEZ SÁNCHEZ (1993, págs. 31-33). Sobre el derecho de reembolso y su fundamento vide otra obra nuestra (BLÁZQUEZ LIDOY, 1999, págs. 294 y ss).

tos de fusión o cesión global de activos y pasivos.

Por otro lado, no hay que preterir que el artículo 36 de la LGT no permite la disponibilidad sobre situaciones tributarias. En este sentido se ha manifestado de una manera firme el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*) y de 15 de julio de 2000 (*Normacef Fiscal*) reiterándose en la jurisprudencia anterior en el mismo sentido del propio Tribunal Supremo en sus Sentencias de 16 de mayo de 1991 (RJ 1991\4178), de 19 de noviembre de 1993 (*Normacef Fiscal*) y la de 26 de enero de 1994 (RJ 1994\611). Así, en la Sentencia de 24 de septiembre se afirma que «el artículo 72 de la Ley General Tributaria que, pese a estar situado dentro de la Sección 5ª de "Las Garantías", regula un caso sui generis de sujeto responsable tributario... La Ley General Tributaria ha sido fiel al principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, proclamado en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria y en el propio artículo 36 de dicha Ley General Tributaria, que dispone: «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas», por ello, en el supuesto de transmisión intervivos de las empresas, no podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del adquirente, que se convierte así en un sujeto responsable, "junto" al sujeto pasivo que continúa siendo el transmitente...»⁴⁵.

De la misma manera, no se puede afirmar que nos encontramos ante dos sujetos pasivos porque no se trata de ningún supuesto de cotitularidad en el hecho imponible (art. 34 de la LGT) ni otro

⁴⁵ Y de la misma forma se había pronunciado el TS en su Sentencia de 16 de mayo de 1991 (RJ 1991\4178) cuando mantenía que: «Dicha sucesión no implica una transmisión o cesión de las deudas y responsabilidades tributarias, puesto que el titular que transfiere la explotación y la actividad económica, es decir, el sujeto pasivo (contribuyente o sustituto), no desaparece como obligado tributario original ni queda eximido de su preexistente deber de pago, conforme precisa el artículo 13.5 del Decreto 3154/1968 ("la responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago"); lo que ocurre es una ampliación del campo de los sujetos pasivos, pero sin eliminar al sujeto pasivo (en el caso de autos, contribuyente) primitivo, agregando, junto a éste, y no en su lugar, a otro obligado, con el carácter de responsable, más que de la deuda tributaria en sentido estricto, de una obligación accesoria de garantía. Dicho responsable, es, pues, un tercero que se coloca junto al sujeto pasivo, pero no desplazándolo de la relación tributaria ni ocupando, en principio, su lugar, sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado». *Vide* también la Sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de marzo de 1999 (JT 1999\1423).

⁴⁶ Como afirmó SOLER ROCH (1980, pág. 24) en su día, la posible configuración de la solidaridad en la deuda debido a un presupuesto de hecho que no sea el artículo 34 de la LGT se debe a que no «todo supuesto de obligación solidaria debe fundamentarse *ex necesse* en dicho precepto. El artículo 34 de la LGT no tiene, así lo entendemos, tales pretensiones de generalidad: simplemente establece que cuando se produzca la titularidad o realización conjunta del hecho imponible, la consecuencia jurídica automática es la solidaridad en la deuda tributaria. Pero, por ello mismo, para ver si el precepto resulta aplicable en cada caso, deberá analizarse la configuración del hecho imponible en todos sus aspectos, en la Ley reguladora del tributo y sólo después de dicho análisis se podrá conectar el supuesto con lo dispuesto en aquel precepto».

⁴⁷ A favor de que la tributación conjunta es un supuesto especial de solidaridad regulado en el IRPF, distinto de los previstos en la LGT, basado en la acumulación en la base imponible se muestra la mayoría de la doctrina. *Vide* FALCÓN Y TELLA (1984, pág. 142); CONCEPCIÓN PÉREZ DE AYALA (1986, *pássim*); RANCAÑO MARTÍN (1996, págs. 1.574 y 1.575) y

supuesto de dos sujetos pasivos no regulados en el artículo 34 de la LGT ⁴⁶, como podría ocurrir en la unidad familiar ⁴⁷, pues en este caso el adquirente nada tiene que ver con la realización del hecho imponible ni de forma directa ni indirecta. Sólo se puede ser sujeto pasivo por imperio de la ley y por la realización del hecho imponible (arts. 30 y 31 de la LGT) . En ningún sitio se hace mención de que el adquirente de empresa cumpla con alguno de estos requisitos. En este sentido, la Sentencia del TSJ de Baleares de 23 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*) establece que: «En cualquier caso es inadmisibile que aquél pretenda que la solidaridad deriva del artículo 34 de la LGT ya que ello implicaría confundir la categoría de "titulares en el hecho imponible" con la de "responsables de la deuda tributaria". Los primeros son "sujetos pasivos" y los últimos son terceros que se colocan "... junto al sujeto pasivo, pero no desplazándolo de la relación tributaria ni ocupando, en principio, un lugar sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado"». Y en el mismo sentido se pronuncia el TSJ de Canarias en Sentencia de 23 de febrero de 1999 (JT 1999)474) ⁴⁸ y el TSJ de Extremadura en Sentencia de 25 de septiembre de 1998 (*Normacef fiscal*) ⁴⁹.

A pesar de lo dicho, el TEAC ha tratado de justificar su calificación como sucesor de empresa mediante un propuesta negativa de no responsabilidad. Es decir, ha tratado de señalar por qué el artículo 72 de la LGT no puede ser un supuesto de responsabilidad tributaria. Así, afirma que (Resolución del 25 de octubre de 1995): «(i) Esto explica que el artículo dedicado a regular este supuesto se coloque dentro de la Ley General Tributaria fuera de los preceptos que establecen el régimen general de la responsabilidad tributaria, porque de estos últimos se desprende que los responsables no son ni sujetos pasivos ni deudores principales; la ley los coloca "junto" a ellos, como dice gráficamente el artículo 37.1 de la misma en la redacción que le da la reciente Ley 25/1995, de 20 julio. (ii) Una prueba adicional de lo que se expone es que, cuando el artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación se refiere a los obligados al pago de las deudas tributarias para el caso de que no lo hagan los deudores principales, separa a los responsables solidarios (letra a) y subsidiarios (letra c), de los adquirentes de explotaciones y actividades económicas (letra b). (iii) También

MARTÍN FERNÁNDEZ (1997, pág. 654). A favor de que nos encontramos ante un caso del artículo 34 de la LGT se muestra favorable el profesor PALAO TABOADA (1988, págs. 155-156) y la STS de 30 de abril de 1998 (*Normacef fiscal*). No obstante, con relación a esta última sentencia resulta cuanto menos sorprendente el hecho de que afirma el TS que el artículo 37 de la LGT nada tiene que ver en el supuesto de la tributación conjunta mientras que en su Sentencia de 25 de mayo de 2000 (*Impuestos*, núm. 21, 2000), del mismo ponente (Sr. PUJALTE CLARIANA), se hace mención de que los cónyuges en tributación conjunta no responden solidariamente de la sanción impuesta a cada uno de ellos por mor del artículo 37.3 de la LGT. De esta manera, nos encontramos antes dos sentencias que, a nuestro juicio, incurren en incoherencia al calificar el mismo supuesto de hecho con dos instituciones jurídicas distintas.

⁴⁸ El TSJ de Canarias recoge literalmente el pronunciamiento del TSJ de Baleares. En ambas sentencias se alude a que fue la STS de 16 de mayo de 1991 la que vino a señalar que es inadmisibile que se pretenda que la solidaridad derive del artículo 34 de la LGT. Sin embargo, en dicha sentencia en ningún momento se hace mención del artículo 34 de la LGT sino que simplemente se limita a reseñar que no hay que confundir al sujeto pasivo con el responsable.

⁴⁹ La STSJ de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 establece que «no puede ignorarse que el sucesor de la "explotación y actividades económicas", en modo alguno se convierte en sujeto pasivo del impuesto que sólo lo son, conforme al artículo 30 de la Ley General Tributaria, los contribuyentes y sus sustitutos; de tal forma que esos sucesores se convierten *ope legis* en "responsables del tributo", conforme al artículo 37 de dicha ley y deberá entenderse que el artículo 72 no hace sino una concreta aplicación de esa potestad que se confiere con carácter general a la ley para "declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas"».

abona esta tesis el hecho de que, a pesar de la modificación que la Ley 25/1995 introduce en el apartado 3 del citado artículo 37, a propósito del alcance de la responsabilidad, no se modifica la redacción del artículo 72».

Son argumentos, sin embargo, ciertamente vulnerables frente a las tesis que se han expuesto generalmente. Con relación a su ubicación en la LGT, el hecho de que se encuentre alejado de los responsables se puede justificar en la medida en que el artículo 72 no sólo regula un supuesto de responsabilidad tributaria por transmisiones *inter vivos* sino que también alcanza a las sucesiones *mortis causa* de tal manera que no se podía incluir exclusivamente con las garantías personales ni con los supuestos de sucesión (SÁNCHEZ GALIANA, 1985, pág. 375)⁵⁰. Y es precisamente por dicha razón por la que cabe aducir que la modificación producida por la Ley 25/1995, que reguló fundamentalmente el alcance de la responsabilidad tributaria, nada haya alterado del artículo 72 de la LGT⁵¹. Además, no hay que olvidar que la ubicación sistemática en nada afecta a la naturaleza jurídica de una institución.

Y con relación a su ubicación en el RGR, el propio Tribunal Supremo ha señalado que el RGR históricamente ha considerado al sucesor a continuación del resto de responsables tributarios y no como un supuesto de sucesión, al ubicarlo junto con los obligados al pago⁵². Además, la nota fundamental que nos presenta el RGR es que deja fuera a los adquirentes de explotaciones económicas de los deudores principales (LOZANO SERRANO, 1998, pág. 93).

Cuestión distinta es si la responsabilidad tributaria puede considerarse, aun después de la Ley 25/1995, como solidaria o subsidiaria. A favor de la subsidiariedad se había decantado el TSJ de Baleares en Sentencia de 23 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*)⁵³, el TSJ de Cataluña en su Sentencia

⁵⁰ Sobre la ubicación sistemática del artículo 72 y la falta de fundamento para poder sostener que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria *vide* LOZANO SERRANO (1998, pág. 52 y ss.).

⁵¹ O porque, como señala PALAO TAOADA (1999, pág. 207), entendió que al ser un supuesto de responsabilidad tributaria le era aplicable el artículo 37 y no necesitaba reforma. En este sentido, la STSJ de Extremadura determina que «deberá entenderse que el mismo legislador ha establecido ya con carácter general el alcance de esa creación *ex lege* de responsables tributarios, de tal forma que las exigencias generales se imponen en aquellos casos en que se recurra a esa potestad, que no será ya preciso establecer el régimen de esa declaración, y en este sentido obsérvese, a título de ejemplo, que el artículo 72 no reitera la exigencia de la necesaria "derivación de la acción administrativa" que condiciona el artículo 37 para exigir el pago a los responsables. Esa conclusión creemos que es la que debe servir para una interpretación del concepto de "deuda tributaria" que utiliza este artículo 72, es decir, con el alcance que le da el precepto general de la institución, esto es, el artículo 37.3.º que viene a condicionar la forma en que se podrá realizar la declaración de responsabilidades a terceros que será de toda la deuda tributaria "con excepción de las sanciones"».

⁵² Señala el TS en sus Sentencias de 24 de septiembre de 1999 y de 15 de julio de 2000 que buena prueba de que nos encontramos ante un responsable tributario «es que el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, no desarrolló el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en el Libro Primero. "De la extinción de las deudas", Capítulo IV. Garantías de pago (arts. 36 a 47), sino en el Título Preliminar, Capítulo III. De los obligados al pago, concretamente en su artículo 13, bajo la rúbrica de "Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas", a continuación de los demás sujetos responsables (arts. 10, 11 y 12). De igual modo la Regla 8ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969, reitera que el artículo 72 de la Ley General Tributaria, regula un supuesto de sujeto responsable».

⁵³ El TSJ de Baleares señala que «ha de presumirse que la eventual responsabilidad será subsidiaria».

de 17 de marzo de 1999 (JT 1999\1423) ⁵⁴ y el TSJ de Canarias en Sentencia de 23 de febrero de 1999 (JT 1999\474) ⁵⁵. Y también la doctrina, tras la modificación del artículo 37.2 de la LGT por la Ley 25/1995 se pronuncia casi de forma unánime a favor de la subsidiariedad ⁵⁶. Así, incluso los autores que antes de la reforma se postulaban por la solidaridad hoy se decantan por la subsidiariedad ⁵⁷. Actualmente, la cuestión está zanjada en tanto que el TS, en Sentencia de 15 de julio de 2000, ha declarado nulo de pleno derecho el artículo 13.3 del actual RGR y el 13.5 del RGR de 1968 en el inciso que establecía que: «Ambos, solidariamente, responden de éste» ⁵⁸ en la medida en que se vulneraba la obligación de que la responsabilidad solidaria se estableciera por ley.

- ⁵⁴ La STSJ de Cataluña de 17 de marzo de 1999 (JT 1999\1423) señala que «Por lo que respecta a la naturaleza de la responsabilidad... debe atenderse a las previsiones del artículo 37.2 de la Ley General Tributaria, el cual, tanto en su redacción anterior a la reforma operada por Ley 25/1995, de 20 de julio, como en la actual, se inclina, por el principio general de que la responsabilidad tributaria debe ser siempre subsidiaria... Es cierto que, en su redacción anterior a la reforma operada por Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 37.2 de la Ley General Tributaria determinaba que "salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria" y que, por su parte, el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación determina que "la responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste". Pero, atendiendo a la circunstancia que el responsable tributario queda sometido a las mismas obligaciones materiales que el sujeto pasivo, respecto de cuya determinación rige el principio de reserva de ley previsto en el artículo 10 de la Ley General Tributaria, la presunción de responsabilidad subsidiaria del artículo 37 de la Ley General Tributaria debe prevalecer respecto de lo dispuesto por el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación».
- ⁵⁵ La STSJ de Canarias de 23 de febrero de 1999 (JT 1999\474) establece que: «Tal contradicción entre norma y reglamento (art. 37 de la LGT y 13 del RGR) ha tenido distintas posiciones en la doctrina y así son distintos los planteamientos tanto doctrinales como jurisprudenciales que abordan esta materia, sin embargo de acuerdo con la más reciente jurisprudencia al respecto, debemos estimar que esa responsabilidad es de tipo subsidiario y ello en base a que tal y como señala la STSJ de Baleares de 23 de enero de 1997, el art. 72 de la LGT establece un supuesto de responsabilidad derivada que ha de regularse por el art. 37 de la misma Ley, que en su núm. 2 dispone que salvo precepto legal en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria».
- ⁵⁶ GRAU RUIZ (1996, págs. 204-205), RUIBAL PEREIRA (1997, pág. 279), LOZANO SERRANO (1998, págs. 75-76), PALAO TABOADA (1999, pág. 206). A favor de la solidaridad tras la Ley 25/1995 se pronuncia CHICO DE LA CÁMARA (1997, pág. 670) y HUESCA BOADILLA (1999, pág. 596).
- ⁵⁷ Es el caso del profesor DE LA HUCHA que con anterioridad a la Ley 25/1995 se postulaba por la solidaridad (1992, pág. 80) y posteriormente lo hace por la subsidiariedad (1997, pág. 359). De la misma forma MORILLO MÉNDEZ (*vide* 1985, pág. 228, a favor de la solidaridad y 1997, pág. 3, en contra).
- ⁵⁸ El TS establece en su Sentencia de 24 de septiembre de 1999 que «lo cierto es que tal precepto reglamentario (art. 13.5 RGR) no puede prevalecer sobre el texto claro y rotundo del artículo 37.2 de la Ley General Tributaria que dispone: "Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria", y es incuestionable que el artículo 72 de la Ley General Tributaria no contiene precepto alguno que declare que la responsabilidad es solidaria, por lo que hay que concluir que es subsidiaria». En la Sentencia de 15 de julio de 2000 se añade como argumento a favor de la subsidiariedad que «la garantía por "afección de bienes", regulada en los artículos 41 y 74 de la Ley General Tributaria, que no ha experimentado modificación alguna, como de naturaleza subsidiaria, toda vez que el artículo 37 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, exige para ejercitar el derecho de afección que la deuda no se pague en período voluntario, ni en vía de apremio (sobre todo el patrimonio del deudor principal), de donde se deduce *a minoris* que si en este supuesto de adquisición de bienes y derechos, afectos al pago de los impuestos que gravan dicha transmisión, la responsabilidad es subsidiaria, con mas razón lo será cuando se trate de la adquisición en general de una explotación económica». Y ya anteriormente a favor de la subsidiariedad se había pronunciado el TS en la Sentencia de 26 de enero de 1994 (RJ 1994\611).

En todo caso, la calificación como responsabilidad subsidiaria, al encontrarnos ante un supuesto no derivado de la participación en actos ilícitos, supone que la responsabilidad no alcanza ni a las sanciones ni al recargo de apremio⁵⁹. Lo único que habría que cuestionar es si extiende la responsabilidad a los intereses o no⁶⁰. Pero esta cuestión es de teoría general de la responsabilidad y no afecta al presente trabajo.

Por otra parte, y ésta es una cuestión importante a nuestro entender, si se deriva la responsabilidad desde dicho instante, la deuda tributaria va a ser gasto deducible en su Impuesto sobre Sociedades o, en caso de ser empresario o profesional persona física, por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. En efecto, a pesar de que exista un derecho de regreso frente al deudor principal, de tal manera que aparece no un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias sino un derecho de crédito frente al sujeto pasivo en el balance, lo cierto es que al encontrarnos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria el citado sujeto pasivo ha tenido que ser declarado fallido (art. 163 y ss. del RGR). De esta manera, el responsable podrá dotar en el Impuesto sobre Sociedades una provisión para cubrir la pérdida por ser imposible el recuperar el crédito⁶¹. El efecto es que la pérdida del responsable va a ser no del 100 por 100 sino que dependerá de su tipo de gravamen y de si se encuentra en beneficios. En una entidad que tribute al 35 por 100 y que esté en beneficios va suponer que lo que realmente va a tener que hacer frente es el 65 por 100 de la cantidad que tuviera que soportar.

Queda sólo determinar hasta cuándo va el TEAC a seguir empeinado en su postura y cuál debe ser la evolución normativa⁶². Como hemos dicho, el TS se ha manifestado de una manera inequívoca en sus últimas Sentencias, y, en especial, en las de 24 de septiembre de 1994 y 15 de julio de 2000, que cuando existe transmisión *inter vivos* de empresa, que no se deba a un proceso de fusión o de cesión global de activos y pasivos, la naturaleza jurídica es de un supuesto de responsabilidad

⁵⁹ No obstante, HUESCA BOADILLA (1999, pág. 596) considera que el adquirente responde de todos los elementos del artículo 58.2 de la LGT, incluido el recargo de apremio, con excepción de las sanciones. Y reseñar también lo que señala sorprendentemente la Audiencia Nacional en su Sentencia de 23 de marzo de 2000, dictada por la Sección 2ª (JT 2000\950), quien tras afirmar que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria concluye que «en los supuestos de sucesión *inter vivos*, el importe de las sanciones no se excluye de la deuda tributaria, pues su exigencia por vía de "derivación de responsabilidad" se asemeja más a una responsabilidad civil, por asunción de las deudas transmitidas, entre las que se encuentran las "deudas tributarias"». Sin embargo, 23 días antes, en la Sentencia de 29 de febrero de 2000, dictada por la Sección 3.ª afirma que la aplicación del artículo 37.3 de la LGT hace inexistente al responsable el importe de las sanciones.

⁶⁰ Sobre si la responsabilidad tributaria alcanza a los intereses *vide*, por todos, DELGADO GARCÍA (2000, págs. 233-234).

⁶¹ Señala el artículo 12.2 b) de la LIS que serán deducibles las dotaciones para la cobertura derivadas de las posibles insolvencias cuando «el deudor esté declarado en quiebra, concurso de acreedores, suspensión de pagos o incurso en procedimiento de quita y espera, o situaciones análogas».

⁶² Señala LOZANO SERRANO (1998, pág. 64) que «hemos de reconocernos incapaces para entender esta posición del TEAC, no sólo por el tenor literal del artículo 72 LGT, sino porque con ella se está -en nuestra opinión- haciendo trizas algunos de los fundamentos dogmáticos no ya del Derecho Tributario sino incluso del Derecho Común. Sólo el prurito de especialidad y de cantonamiento del ordenamiento tributario puede explicar -que no justificar- ese empeño por sustraerse a las normas generales reguladoras de la sucesión, e incluso a las normas constitucionales sobre la personalidad de la pena y de las sanciones».

tributaria y no de sucesión. Nos encontramos, entendemos, ante una jurisprudencia reiterada, y sólida en sus argumentos, que de acuerdo con el artículo 1.6 del CC es fuente del Derecho que por, consiguiente, deben aplicar los Jueces y Tribunales (art. 1.7 del CC). Como señala MERINO JARA (1999, pág. 1.527), la interpretación de un precepto por el Tribunal Supremo debe tener la condición de precepto aclarado y serle aplicable la regla *in claris non fit interpretatio*. Adoptando la solución del TS se evitarán procesos inútiles y costosos para la Administración, que en última instancia van a soportar los propios contribuyentes, y para los sujetos implicados. No hay que olvidar que los recursos de casación se fundan, entre otros motivos, en la infracción de la jurisprudencia que fuera aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate [art. 88.1(d) de la LJCA]. De esta manera, si por la cuantía son susceptibles de casación, más de 25 millones de pesetas [art. 86.1(b) de la LJCA], con independencia de a qué se extienda la cuantía ⁶³, resultará que el no cumplimiento de la doctrina consolidada del TS conllevará la revocación de las sentencias opuestas a ella. Mientras tanto el contribuyente habrá tenido que pagar, o en su defecto avalar, y contratar los servicios de profesionales, incluido la fase administrativa, para llegar a la solución admitida jurisprudencialmente.

Cuestión distinta es cuál debe ser la evolución normativa. Ciertamente no parece lógico que situaciones claramente fraudulentas puedan quedar sin sancionar. Resulta sencillo para una empresa constituida en forma de persona jurídica, sobre todo para empresas de servicios, traspasar la actividad a otra entidad jurídica y dejar en la transmitente una deuda tributaria elevada. Transmisión que, además, en muchos casos será *de facto* ⁶⁴. No hace falta que se oculte la tributación, ya que en dicho caso se podría derivar responsabilidad contra los administradores, basta con declarar y que se iniciara el procedimiento ejecutivo frente a una sociedad que no va a poder hacer frente a sus obligaciones tributarias. Si nos encontráramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria resultaría, siempre que la Administración demuestre la transmisión de la empresa con arreglo a los requisitos de los artículos 72 de la LGT y 13 del RGR, que el adquirente habría demorado el pago de tributos durante un período de tiempo elevado, con intereses de demora o sin ellos ⁶⁵, y donde además, tendría derecho al gasto por el 35 por 100 de lo que se le solicite. Esta situación que concede al defraudador un trato de privilegio parece que no debe estar tolerada en Derecho por atentar contra el principio de solidaridad. Ahora bien, es tarea del legislador hacer frente a la necesaria reforma y no tarea del TEAC reformular instituciones jurídicas.

⁶³ Vide FALCÓN Y TELLA (1999, pág. 5 y ss.).

⁶⁴ Señala HUESCA BOADILLA (1999, pág. 592) que en aquellos casos en que se trate de instrumentar una ficticia transmisión de la titularidad con el objeto de dejar sin efecto el procedimiento de recaudación lo que debe hacer la Administración mediante su representante procesal es ejercitar la oportuna acción de simulación tendente a dejar sin efecto esa transmisión. Ahora bien, entendemos que tiene que ser en vía civil, debiendo el juez competente pronunciarse sobre si ha habido o no simulación en la transmisión. Hasta entonces, tendrá la transmisión plena validez jurídica en el ámbito tributario. Vide, sobre la simulación civil y sus efectos en el Derecho Tributario PALAO TABODA (1998, pág. 9).

⁶⁵ Como hemos señalado anteriormente hay dudas en la actualidad sobre si la responsabilidad tributaria alcanza a los intereses de demora o no. Vide DELGADO GARCÍA (2000, págs. 233-234).

IV. CONCLUSIONES

Primera. El TEAC, incluso tras la reforma de la Ley General Tributaria en 1995, sigue exigiendo al adquirente de la empresa por actos *inter vivos* el recargo de apremio y las sanciones del sujeto pasivo transmitente. Para llegar a este efecto ha partido de la calificación del adquirente de empresa como «sucesor» o señalando que desde el momento de la adquisición se le considera sujeto pasivo, como si de un supuesto del artículo 34 de la LGT se tratara.

Segunda. Sin embargo, entendemos que incluso dando por cierto la afirmación precedente, con la que la doctrina y la más reciente jurisprudencia se muestra en contra, entendemos que la responsabilidad no alcanzaría en ningún momento a las sanciones. Así se ha reconocido por la doctrina y la jurisprudencia para aquellos sujetos pasivos que no participan en la comisión de la infracción cuando son varios los que deben hacer frente al tributo. Además, tras la LDGC las sanciones dejan de ser un componente de las deudas u obligaciones tributarias, de tal manera que aun en el caso de que se considere sucesor o sujeto pasivo su responsabilidad se limitaría a la deuda tributaria y no se extendería a las sanciones. Además, no hay que olvidar que en el caso de bienes gananciales, dicha masa no responde de las sanciones (art. 1.366 del CC) aunque sí se beneficie de todos los bienes de la empresa, de tal manera que tomando el argumento *a maiore ad minus*, el empresario que adquiere los activos y pasivos con menos razón debería responder de las sanciones. Por último, señalar que en caso de que el transmitente estuviera incurso en un delito fiscal, en ningún caso el adquirente respondería civilmente de las sanciones. Por tanto, entendemos que la calificación del adquirente como sucesor o sujeto pasivo no permite a la Administración exigir las sanciones impuestas al transmitente.

Con relación al recargo de apremio, cualquiera de las citadas calificaciones sí daría lugar a su exigibilidad. Ahora bien, al considerarse sujeto pasivo o sucesor al adquirente se coloca en la misma posición del que transmite. De esta manera, el incumplimiento del período voluntario de pago que se le conceda para pagar aquella deuda no dará lugar a que se le exijan intereses o un nuevo recargo de apremio sobre el total, sino simplemente iniciará la posibilidad de embargar los bienes del adquirente.

Tercera. La Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999 (*Normacef Fiscal*) sorprendentemente califica al adquirente como sucesor o sujeto pasivo y concluye que no responde del recargo de apremio por mor del artículo 37.3 de la LGT, redacción dada por Ley 25/1995. Por tanto, con base en el mismo precepto, si no alcanza al recargo tampoco lo hará a las sanciones. Ahora bien, desde un punto de vista jurídico, el efecto de no responder del recargo de apremio sólo es correcto si el adquirente es considerado un responsable tributario del artículo 37 de la LGT. Considerarle sujeto pasivo o sucesor y no extender su responsabilidad al recargo de apremio supone que a la primera inconsistencia, el error de calificación, se le une otra adicional, el error de no derivar los efectos jurídicos correspondientes a la citada calificación. Ahora bien, creemos que el contenido de la Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999 es un traspié debido a que en muchas de las resoluciones del TEAC se alude al artículo 12.2 del RGR, que hace mención del responsable tributario, como precepto en

el que se determina el alcance de la responsabilidad del adquirente. Una vez que se parte de esa calificación el TEAC ha seguido un razonamiento lógico y con la reforma del artículo 37 ha entendido que si se les aplica el artículo 12 no responden del recargo de apremio. Sin embargo, si al adquirente se le considera sujeto pasivo o sucesor el alcance de su responsabilidad viene determinado por el artículo 35 de la LGT y en nada afecta al mismo el 37 de la LGT. Creemos, por tanto, que no se trata de un cambio en la postura del TEAC sino de un desliz temporal.

Cuarta. A pesar de la postura del TEAC, sostenida sólo últimamente por el propio TEAC y el TSJ de Murcia, el resto de Tribunales Superiores de Justicia, la Audiencia Nacional, que ha cambiado finalmente su criterio desde 1999, y, sobre todo, el Tribunal Supremo mantienen que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 37 de la LGT. Y, salvo la Audiencia Nacional, la califican como subsidiaria. Y en este sentido especialmente relevante son las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*) y 15 de julio de 2000 (*Normacef Fiscal*) donde se reitera en una postura a favor de la responsabilidad tributaria subsidiaria que de una forma clara constituye jurisprudencia consolidada. Es más, el TS en Sentencia de 15 de julio de 2000 ha declarado nulo de pleno derecho el artículo 13.3 del actual RGR y el 13.5 del RGR de 1968 en el inciso que establecía que: «Ambos, solidariamente, responden de éste»⁶⁶ en la medida en que se vulneraban la obligación de que la responsabilidad solidaria se estableciera por ley.

Quinta. El TEAC, y también la Audiencia Nacional, han afirmado en sus resoluciones y sentencias que su postura de considerar al adquirente como un sucesor o sujeto pasivo es sostenido por el TS en su Sentencia de 26 de mayo de 1994 (*Normacef Fiscal*). Sin embargo, en la misma, no se hace mención de un supuesto de transmisión *inter vivos* corriente, sino de una cesión global de activos y pasivos del artículo 266 de la LSA que sí representa, jurídicamente, una verdadera sucesión universal. Dicha doctrina no es, por tanto, aplicable a aquellos casos donde no hay tal sucesión y sí una transmisión *inter vivos* que da lugar a supuesto de responsabilidad tributaria.

Sexta. En todo caso, la calificación del adquirente de empresa como un responsable tributario subsidiario del artículo 37, que no responde ni de las sanciones ni del recargo, y al margen de lo que se entienda respecto de los intereses de demora, y donde, además, el adquirente tendrá derecho a un

⁶⁶ El TS establece en su Sentencia de 24 de septiembre de 1999 que «lo cierto es que tal precepto reglamentario (art. 13.5 del RGR) no puede prevalecer sobre el texto claro y rotundo del artículo 37.2 de la Ley General Tributaria que dispone: "Salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria", y es incuestionable que el artículo 72 de la Ley General Tributaria no contiene precepto alguno que declare que la responsabilidad es solidaria, por lo que hay que concluir que es subsidiaria». En la Sentencia de 15 de julio de 2000 se añade como argumento a favor de la subsidiariedad que «la garantía por "afección de bienes", regulada en los artículos 41 y 74 de la Ley General Tributaria, que no ha experimentado modificación alguna, como de naturaleza subsidiaria, toda vez que el artículo 37 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, exige para ejercitar el derecho de afección que la deuda no se pague en período voluntario, ni en vía de apremio (sobre todo el patrimonio del deudor principal), de donde se deduce *a minoris* que si en este supuesto de adquisición de bienes y derechos, afectos al pago de los impuestos que gravan dicha transmisión, la responsabilidad es subsidiaria, con mas razón lo será cuando se trate de la adquisición en general de una explotación económica». Y ya anteriormente a favor de la subsidiariedad se había pronunciado el TS en la Sentencia de 26 de enero de 1994 (RJ 1994\611).

gasto deducible por el importe que se le exija (técnicamente sería un crédito que al haberse declarado la falencia del sujeto pasivo principal podría dotarse la provisión), incentiva la transmisión de empresas con objeto defraudatorio. En efecto, para un empresario, sobre todo en empresas de servicios, resulta sencillo cambiar la actividad empresarial otra entidad del mismo propietario, lo que fiscalmente puede suponer la posibilidad de diferir y reducir, *de facto* el pago de tributos, lo que desde el punto de vista del principio de solidaridad supone una quiebra que no debería estar tolerada.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., y DURÁN-SINDREU, A., (1999), «Responsabilidad tributaria y sucesión en las deudas tributarias», en AA.VV., *El ciudadano ante la Hacienda Pública. Presente y Futuro*, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., (1999), *El Régimen de los grupos de sociedades en la Ley 43/95 (fundamentos, subjetividad, régimen sancionador y requisitos)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- CAÑABATE CLAU, D., (1999), «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Estudios Financieros, núm. 199, octubre, 1999.
- CASTROMIL SÁNCHEZ, F., (1993), «La cesión global del activo y el pasivo. El artículo 266 de la Ley de Sociedades Anónimas», en AA.VV., *Estudios sobre la Sociedad Anónima*, tomo II, Civitas, Madrid.
- CHICO DE LA CÁMARA, P., (1997), «La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., (1992), «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el Reglamento General de Recaudación de 1990: I.- Responsabilidad solidaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61.
- DE LA HUCHA CELADOR, F., (1997), «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho tributario (y II)», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 95.
- DELGADO GARCÍA, A. M., (1999), «Pluralidad de obligados al pago», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 254.
- DELGADO GARCÍA, A. M., (2000), «El alcance de la responsabilidad tributaria: una cuestión abierta», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 106.
- FALCÓN Y TELLA, R., (1984), «La solidaridad tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 50.
- FALCÓN Y TELLA, R., (1999), «La cuantía a los efectos de la casación y la tutela judicial efectiva», *Quincena Fiscal*, núm. 7.
- FERNÁNDEZ DEL POZO, L., (2000), «La cesión global de Sociedades Anónimas (arts. 266 LSA y 246 RRM). Un caso de incorrecta trasposición de las III y IV Directivas», *Derecho de Sociedades*, núm. 14.

- GRAU RUIZ, A., (1996), «Naturaleza y extensión de la responsabilidad en los supuestos de transmisión de la empresa», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Vicente-Arche Domingo*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., (1993), *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- GOROSPE OVIEDO, J. I., (1999), «Hacia un nuevo concepto de deuda tributaria», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 253.
- GUERRA REGUERA, M., (1997), *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada.
- HERRERA MOLINA, P. M., (1997), «Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.
- HUESCA BOADILLA, R., (1999), «La responsabilidad por sucesión en la actividad empresarial como garantía del crédito tributario: recapitulación», en AA.VV., *La Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas. Estudios en Homenaje a José Antonio Piqueras Bautista*, Aranzadi-Ibercaja, Pamplona.
- LOZANO SERRANO, C., (1998), *Responsabilidad del Adquirente de Empresa por Deudas Tributarias Anteriores a la Transmisión*, Aranzadi, Pamplona.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., (1997), «Algunas notas sobre la responsabilidad patrimonial y la solidaridad tributaria de los miembros de la unidad familiar», en AA.VV., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., (1999), «La sucesión de empresa: notas sobre el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *Temas Tributarios de Actualidad*, Informe 41/1999, Asociación Española de Asesores Fiscales.
- MARTÍNEZ HORNERO, F. J., (1998), «Sujeción de bienes gananciales por deudas tributarias», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Estudios Financieros, núm. 184, julio, 1999.
- MERINO JARA, I., (1999), «Una reflexión sobre la Jurisprudencia», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo III.
- MORILLO MÉNDEZ, (1985), «Responsabilidades solidarias y subsidiarias después de la Ley 10/1985 de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 53.
- MORILLO MÉNDEZ, (1997), «La responsabilidad tributaria del sucesor en la titularidad de explotaciones económicas», *Carta Tributaria*, núm. 271.
- PALAO TABOADA, C., (1988), «¿Quiénes son los sujetos pasivos en la unidad familiar?», *Gaceta Fiscal*, núm. 59.
- PALAO TABOADA, C., (1998), «¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Estudios Financieros, núm. 182, mayo, 1998.
- PALAO TABOADA, C., (1999), «Alcance de la responsabilidad del sucesor en la empresa», *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Estudios Financieros, núm. 192, marzo, 1999.
- PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, M., (1991), en AA.VV., *Comentario del Código Civil*, Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid.
- PÉREZ DE AYALA, CONCEPCIÓN, (1986), «Notas sobre la solidaridad tributaria con especial referencia a la unidad familiar», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49.
- RANCAÑO MARTÍN, M. A., (1996), «Infracciones tributarias y unidad familiar», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II.

- RUIBAL PEREIRA, L., (1997), *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid.
- SÁNCHEZ GALIANA, J., (1985), «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», *Impuestos*, tomo II.
- SÁNCHEZ OLIVÁN, J., (1998), *La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo*, Edersa, Madrid.
- SIMÓN ACOSTA, E., (1990), «Obligados tributarios», en AA.VV., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª edición, La Ley, Madrid.
- SOLER ROCH, M. T., (1980), «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 25.

SENTENCIAS Y RESOLUCIONES CITADAS

SENTENCIAS TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Sentencia 144/1988, de 12 de julio
- Sentencia 146/1994, de 12 de mayo (*Normacef Fiscal*)
- Sentencia 36/2000, de 14 de febrero (*Normacef Fiscal*)

SENTENCIAS TRIBUNAL SUPREMO

- 16 de febrero de 1990 (RJ1990\777)
- 16 de mayo de 1991 (JT 1991\4178)
- 19 de febrero de 1992 (JT 1992\1320)
- 14 de diciembre de 1992 (*Normacef Fiscal*)
- 19 de noviembre de 1993 (*Normacef Fiscal*)
- 26 de enero de 1994 (RJ 1994\611)
- 26 de mayo de 1994 (*Normacef Fiscal*)
- 16 de mayo de 1995 (RJ 1995\4212)
- 30 de abril de 1998 (*Normacef Fiscal*)
- 24 de septiembre de 1999 (*Normacef Fiscal*)
- 25 de mayo de 2000 (*Impuestos*, núm. 21, 2000)
- 15 de julio de 2000 [esta sentencia se encuentra recogida en *Normacef Fiscal* y en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, Estudios Financieros, núm. 213, diciembre, 2000].

SENTENCIAS AUDIENCIA NACIONAL

- 7 de diciembre de 1994 (*Normacef Fiscal*)
- 10 de octubre de 1995 (*Normacef Fiscal*)
- 23 de abril de 1998 (*Normacef Fiscal*)
- 7 de octubre de 1999 (*Impuestos*, núm. 8, 2000)
- 29 de febrero de 2000 (JT 2000\700)
- 23 de marzo de 2000 (JT 2000\950)

SENTENCIAS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- TSJ de Baleares de 23 de enero de 1997 (*Normacef Fiscal*)
- TSJ de Extremadura de 25 de septiembre de 1998 (*Normacef Fiscal*)
- TSJ de Cataluña de 17 de marzo de 1999 (JT 1999\1423)
- TSJ de Canarias de 23 de febrero de 1999 (JT 1999\474)
- TSJ de Extremadura de 28 de septiembre de 1999 (*Impuestos*, núms. 15-16, 2000)
- TSJ de Murcia de 8 de marzo de 2000 (JT 2000\770)
- TSJ de Murcia de 17 de mayo de 2000 (JT 2000\855)

RESOLUCIONES DEL TEAC

- 25 de octubre de 1995 (*Normacef Fiscal*)
- 10 de enero de 1996 (JT1996\222)
- 23 de julio de 1996 (*Normacef Fiscal*)
- 10 de octubre de 1997 (JT 1997\1528)
- 16 de noviembre de 1997
- 19 de noviembre de 1997 (*Normacef Fiscal*)
- 14 de enero de 1998 (JT 1998\324)
- 13 de mayo de 1998 (JT 1998\1586)
- 3 de diciembre de 1998 (JT 1999\107)
- 14 de enero de 1999 (*Normacef Fiscal*)