

TRIBUTACIÓN

TRANSMISIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA
EN LA SUCESIÓN DE LA EMPRESA:
ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA Y
DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Núm.
57/1999

DAVID CAÑABATE CLAU

Abogado

Asesor Fiscal

*Doctorando en Derecho Financiero y Tributario. Universidad
de Barcelona*

2.º Premio Estudios Financieros 1999.

Modalidad: *Tributación.*

Extracto:

EL artículo 72 de la LGT recoge un supuesto de hecho habitual en el tráfico mercantil y de importantes consecuencias económico-jurídicas, como es la denominada «sucesión de empresa». En efecto, la transmisión de la titularidad de una empresa supone, desde el punto de vista del Derecho Tributario, el nacimiento de una responsabilidad en el adquirente de la misma, por las deudas y responsabilidades de carácter tributario anteriores a la transmisión y derivadas del ejercicio de esa actividad empresarial. Así las cosas, este precepto legal se limita a establecer un supuesto de hecho, la sucesión de empresa, cuyo efecto sucesorio trae como consecuencia la responsabilidad tributaria del adquirente, pero cuya regulación no viene establecida en el propio artículo 72, sino en diversas normas e instituciones jurídicas con las que el citado precepto debe conectarse en función del tipo concreto de sucesión de empresa en que se esté. Sin embargo, la falta de mayor concreción por parte del legislador y de una regulación unitaria sobre esta materia, junto con un enfoque erróneo en la doctrina de los tribunales administrativos y jurisdiccionales, ha arrojado mayor confusión en la interpretación de este precepto legal.

Sumario:

CAPÍTULO 1. Origen de la discusión.

CAPÍTULO 2. Conceptos previos.

CAPÍTULO 3. La sucesión de empresa.

1. La explotación y actividad económica.
2. La titularidad.
 - 2.1. El arrendamiento de empresa.
 - 2.2. Traspaso de local de negocio y traspaso de empresa.
3. Necesidad de continuar en el ejercicio de la actividad.
4. El título sucesorio.

CAPÍTULO 4. Responsabilidad y sucesión en el artículo 72 de la LGT.

1. Postura del Tribunal Supremo.
2. Doctrina administrativa.
3. Conclusiones.
 - 3.1. Sobre la doctrina.
 - 3.2. Sobre la responsabilidad del artículo 72 de la LGT.
 - 3.3. Sobre la sucesión en la deuda tributaria según el artículo 72 de la LGT.
 - 3.3.1. El transmitente es una persona física que fallece.
 - 3.3.2. El transmitente es una persona jurídica.

CAPÍTULO 5. Posición jurídica del adquirente y alcance de su responsabilidad.

1. Posición jurídica del adquirente.
2. Alcance de la responsabilidad.

Bibliografía.

Selección de jurisprudencia y doctrina administrativa.

NOTA: Mi agradecimiento al Dr. ROZAS por su inestimable labor de guía en este trabajo y sus siempre provechosas sugerencias. De igual modo, mi agradecimiento personal a las responsables del Centro de Documentación de la Escuela de la Hacienda Pública de Barcelona, por su colaboración y paciencia conmigo. Naturalmente, los posibles errores y fallas son atribuibles al autor.

CAPÍTULO 1. ORIGEN DE LA DISCUSIÓN

A lo largo de estas líneas vamos a tratar las diversas respuestas que los tribunales jurisdiccionales y administrativos han dado a la pregunta sobre la naturaleza jurídica del título en virtud del cual el adquirente de un negocio o empresa debe responder de las deudas tributarias contraídas por el anterior titular, así como de los requisitos que deben cumplirse para poder hablar de «sucesión de empresa».

La discusión al respecto no es baladí trascendiendo el campo meramente jurídico para incidir directamente en el político-económico, puesto que en el origen de aquélla nos encontramos con uno de los problemas más acuciantes de la Administración Tributaria moderna, la «elusión fiscal».

Efectivamente, muchas empresas, ante la existencia de fuertes débitos a favor de la Hacienda Pública y otros acreedores, inician operaciones a través de las cuales puedan transmitir todo su patrimonio a un sujeto empresarial, ya efectivo o de nueva creación, evitando, al mismo tiempo, el pago de las deudas existentes. La problemática principal se centra, como afirma ROSEMBUJ ¹, en el hecho de que las citadas operaciones se instrumentan a través de actos o negocios jurídicos lícitos ² cuyo motivo o causa «determinante» es, sin embargo, evitar, total o parcialmente, la exigibilidad de la obligación, razón esta por la que se sitúan en el ámbito de la elusión fiscal. En este sentido, y siguiendo también a ROSEMBUJ, de no ser la causa o motivo principal del acto el evitar el hecho imponible del tributo, no estaríamos ante un supuesto de elusión fiscal, sino de «economía de opción» totalmente legítimo, a pesar de que una de las consecuencias de ese acto fuese un ahorro fiscal importante.

¹ ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 48-52; 77-86; 199-280.

² No podía ser de otra manera, puesto que de tratarse de actos ilícitos o ilegales, estaríamos hablando de evasión fiscal, no de elusión.

Para luchar contra estas operaciones de elusión fiscal, la Hacienda Pública ha recurrido a diversos conceptos jurídicos ³, no siempre tributarios, reconocidos en el Derecho vigente para fundamentar la exigencia de la deuda tributaria originaria al nuevo sujeto adquirente dando lugar a la proliferación de una importante jurisprudencia en la materia, así como a la existencia de una más que interesante doctrina administrativa dictada por los tribunales económico-administrativos, Jurisprudencia y Doctrina en las que se acude a tipologías jurídicas distintas ⁴ y que, en ocasiones, dejan entrever, sobre todo en lo referente a esta última, un matiz claramente garantista de los intereses de la Hacienda Pública, por otro lado perfectamente defendibles pero alejados del ámbito estrictamente jurídico.

Sentado lo anterior, la responsabilidad, en general, del adquirente en los supuestos de sucesión de empresa viene establecida en el artículo 72.1 de la LGT, a tenor del cual:

«Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.» ⁵

Por su parte, el desarrollo reglamentario de este artículo de la LGT viene establecido en el artículo 13 del RGR, disposición que a lo largo de los años ha dado lugar a no pocas polémicas doctrinales y jurisprudenciales.

En efecto, como ya comentaremos a lo largo de este trabajo, el artículo 13 del RGR ha sido objeto de varias discusiones, en relación todas ellas con el artículo 72 de la LGT y con la figura jurídica de la responsabilidad tributaria. A modo de ejemplo, y con carácter meramente enunciativo, se ha considerado que esta disposición reglamentaria va más allá de la citada norma legal al pretender extender la aplicación de la misma no sólo a supuestos de sucesión en la titularidad de la actividad, sino también a los casos en que la sucesión es en el «ejercicio» de aquélla. Del mismo modo, también adquiere relevancia la polémica planteada entre el reseñado artículo reglamentario y el artículo 37.2 de la LGT, especialmente a raíz de la modificación de este último por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y cuyo centro de discusión recae sobre la clase de responsabilidad aplicable, subsidiaria o solidaria, a los supuestos en que la misma no viene expresamente establecida.

³ *Vgr.* fraude de ley, abuso de derecho, actos coligados, negocio indirecto y negocio simulado. *Vid.* supra nota 1.

⁴ En efecto, en ocasiones se acude a la institución civil de la sucesión, en otras al mecanismo garantista de la responsabilidad tributaria y en otras se hace referencia a la existencia de una asunción *ex lege* de la obligación tributaria.

⁵ Como veremos, esta norma encuentra, no sin polémica, su desarrollo reglamentario en el artículo 13 del RGR.

Sea como fuere, el artículo 72 de la LGT es interpretado por los tribunales jurisdiccionales y administrativos de forma muy dispar, entendiéndose en unos casos que el mismo establece un supuesto de «responsabilidad tributaria», discutiéndose si es subsidiaria o solidaria, mientras que en otras se huye del ámbito tributario de la responsabilidad y se utiliza el término «responsabilidad objetiva», acercándose, por tanto, a la disciplina del Derecho Civil.

Asimismo, en ocasiones, los tribunales y la doctrina administrativa han entendido también incluido en el artículo 72 de la LGT el concepto de «sucesión tributaria» como distinta de la sucesión civil, a la que indirectamente se remite el texto legal en sus últimas líneas, en la mayoría de casos por mera confusión conceptual entre «responsabilidad por sucesión en la empresa» y «sucesión en la deuda»⁶. Con ello no queremos negar inicialmente la posible existencia de una sucesión estrictamente tributaria, máxime cuando opinamos que en el supuesto de fusión de sociedades se produce la misma, pero sí poner de manifiesto la usual confusión existente al respecto, confusión que se genera al aplicar una misma regulación o figura jurídica a supuestos de hecho que, aunque similares, son distintos.

Por tanto, la Jurisprudencia y la doctrina administrativa es muy heterogénea y nada uniforme en esta materia, llegándose a la conclusión, como veremos, que la causa obedece principalmente al planteamiento erróneo de los tribunales, al partir éstos en sus resoluciones de la consecuencia jurídica buscada (que el adquirente asuma la deuda del transmitente) en lugar de hacerlo desde el presupuesto de hecho que origina la responsabilidad del adquirente (la sucesión de empresa).

Por su parte, las diversas opiniones doctrinales, que irán siendo objeto de mención a lo largo de este trabajo, sitúan al artículo 72 de la LGT dentro de la responsabilidad tributaria, existiendo un desacuerdo acerca de si ésta es subsidiaria o solidaria⁷.

En efecto, tradicionalmente la discusión se ha centrado en la subsidiariedad o solidaridad del supuesto de responsabilidad que recoge la citada norma, habiendo práctica unanimidad sobre la naturaleza jurídica de este último y, por consiguiente, aceptándose que, en cualquier caso, se está ante una hipótesis de responsabilidad tributaria. Tan sólo SÁNCHEZ GALIANA y GONZÁLEZ BIEDMA⁸ han discrepado parcialmente de esta magna unanimidad, admitiendo que en determinados casos pueda

⁶ Esta confusión ya la puso de manifiesto el Tribunal Supremo en Sentencia de 16 de mayo de 1991, considerando que lo que se produce es sucesión de empresa, pero no sucesión tributaria de las deudas, puesto que el adquirente no será sucesor tributario sino responsable de una obligación accesoria garantía. Como veremos, esta opinión del Tribunal Supremo no es, en todos los casos, acertada.

⁷ Al respecto, CHICO DE LA CÁMARA clasifica y recoge sintéticamente la opinión de los diversos autores con relación a esta cuestión, así como los antecedentes históricos de este artículo de la LGT. CHICO DE LA CÁMARA, P.: «La Responsabilidad Solidaria del adquirente de una explotación económica», dentro de la obra colectiva, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 668-672.

⁸ GONZÁLEZ BIEDMA, E.: «El sujeto pasivo de la relación tributaria sucesor en la actividad empresarial», en *La Ley*, vol.I (1985), págs. 1.054-1.059.

darse, dentro de los parámetros del artículo 72 de la LGT, un supuesto de sucesión tributaria⁹. Por su parte, recientemente RUIBAL PEREIRA, partiendo de la posición del anterior autor, elabora una teoría en la que concibe al artículo 72 de la LGT una norma jurídica que establece un presupuesto de hecho de «efectos sucesorios» cuya consecuencia es la responsabilidad tributaria del adquirente pero cuya regulación jurídica estará encomendada a instituciones y normas distintas (*v.gr.*, la responsabilidad tributaria, la sucesión civil o la normativa específica sobre fusiones del Derecho Mercantil y la LIS) en función del supuesto concreto en que se esté¹⁰.

Sea como fuere, vemos cómo en la interpretación del mencionado artículo se hace una continua remisión a figuras del Derecho Civil y Tributario que exigen un previo análisis muy sintético de las mismas, a fin y efecto de poder analizar la postura adoptada al respecto por los tribunales administrativos y jurisdiccionales, análisis que será el contenido del siguiente capítulo.

CAPÍTULO 2. CONCEPTOS PREVIOS

Los tribunales jurisdiccionales y administrativos han dado diversa calificación jurídica a la responsabilidad que se le exige al adquirente en los supuestos de sucesión de empresa, produciéndose ya una distinción entre *Responsabilidad Civil*, *Responsabilidad Tributaria* y *Sucesión*.

Respecto a la primera, la **Responsabilidad Civil Objetiva**, viene establecida en el artículo 1.902 del Código Civil, a tenor del cual:

«El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.»

De la literalidad del precepto se deduce que para el nacimiento de la obligación de resarcir deben concurrir los siguientes requisitos:

1. Una acción u omisión antijurídica determinante del hecho dañoso.
2. El daño causado.

⁹ En concreto, SÁNCHEZ GALIANA considera que en los casos en que desaparezca el sujeto pasivo-deudor principal, no es posible hablar de responsabilidad y sí de sucesión, aunque el propio autor reconoce que se trata de supuestos poco habituales. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», en *Impuestos*, Tomo 2 (1995), pág. 375.

¹⁰ RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

3. La culpa o negligencia atribuible al autor-agente ¹.
4. Un nexo causal entre el daño y el hecho imputable a ese agente.

Por lo que se refiere a **Responsabilidad Tributaria**, ésta se establece en el artículo 37 de la LGT, según el cual:

«La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria y subsidiariamente.»

Asimismo, los diversos supuestos de responsabilidad vienen regulados en los artículos 38 a 41 del mismo texto legal, y desarrollados en los artículos 12 a 14 del Reglamento General de Recaudación.

Dicho esto, es de notar que el artículo 37 y siguientes de la LGT están inmersos en el capítulo III, sección 2.^a cuya rúbrica es «Responsables del tributo», mientras que el artículo 72 del mismo texto legal, y centro de nuestro estudio, se sitúa en el capítulo V, sección 5.^a, destinado a «Las Garantías», ubicación esta que, como ya comentaremos, es fuente de numerosas interpretaciones acerca de si es de aplicación a este último la normativa establecida en aquéllos.

Del mismo modo, el emplazamiento de los artículos 12 a 14 del RGR en su capítulo III sección 1.^a bajo el encabezamiento «Obligados al pago de las deudas tributarias» abre la discusión sobre la naturaleza jurídica del adquirente en el supuesto de sucesión de empresa, es decir, el de su condición de sujeto pasivo-sustituto, responsable, sucesor o simplemente de obligado al pago, polémica esta que será objeto de desarrollo en el capítulo cuarto de este trabajo y que ahora sólo avanzamos.

Sentado lo anterior, y dejando claro que el objetivo de este estudio no es el análisis general de la Responsabilidad Tributaria, se hace necesario dar una reseña de las notas esenciales que caracterizan esta institución y que seguidamente resumimos en las siguientes:

¹ Hasta épocas recientes la tendencia era la de objetivizar al máximo la responsabilidad establecida en este artículo, aceptándose supuestos de responsabilidad por la mera existencia del daño producido y sobre la base de una actuación con simple negligencia o culpa levísima. Esta objetivización de la responsabilidad se extendió al ámbito mercantil y tributario, llegándose a utilizar el término «objetiva» para calificar la responsabilidad extracontractual exigida. Dicho esto, a finales de los años ochenta se inició un retroceso, al menos en Derecho Mercantil-Societario y Derecho Tributario, a partir de la STC de 26 de abril de 1990 y de diversos Autos del TS, como el de 12 de abril de 1989, el de 28 de febrero de 1996 y el de 10 de noviembre de 1997 en los que se exige algo más que la culpa levísima o la simple negligencia para poder calificar una actuación de «culposa» a efectos de exigir responsabilidades y se niega la aplicación de supuestos de responsabilidad objetiva en estos campos. *Cfr.* ESTEBAN VELASCO, G.: «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución», en *RdS*, núm. 5 (1995), págs. 71-73. NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», en *TF*, núm. 75 (1997), págs. 81 s.

1.^a El responsable no puede ser considerado «sujeto pasivo», puesto que la LGT, en su artículo 30, sólo otorga esta condición al contribuyente y al sustituto, situando al responsable «junto a los sujetos pasivos o deudores principales» según la literalidad del primer apartado del artículo 37 del mismo texto legal ². De esta manera, en conformidad con MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ ³ el «responsable» vendría a ser un «obligado tributario secundario» en el sentido recogido en el artículo 10.2 del RGR, al no estar directamente relacionado con el hecho imponible del tributo, sino con el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad, y resultar obligado al pago en segundo lugar, después del deudor principal, el cual, y a diferencia del anterior, sí es el protagonista del hecho imponible y resulta obligado al pago en primer lugar ⁴. De esta manera, el responsable vendría a cumplir una función de garantía o de «fianza legal» en palabras de MAZORRA MANRIQUE DE LARA ⁵.

2.^a Los supuestos de hecho en los que un sujeto es responsable tributario vienen determinados por ley.

3.^a La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria. Radica aquí una de las confusiones más habituales en esta materia, como es la de identificar «solidaridad tributaria» con «solidaridad civil» y, a su vez, «responsabilidad civil mancomunada» con «responsabilidad tributaria subsidiaria». En efecto, estamos ante conceptos distintos, no siendo la solidaridad tributaria lo opuesto a la mancomunidad civil, ni la subsidiariedad el equivalente tributario de esta última. De hecho, la principal diferencia entre responsabilidad subsidiaria y solidaria, después de la reforma en 1995 de la LGT, estriba en que para proclamar la primera es necesaria la previa declaración de fallido del de-

² Por el contrario, autores como FRANCISCO CAÑAL y PASQUALE PISTONE consideran, en oposición a lo que los mismos autores reconocen que establece nuestro ordenamiento, que realmente el sujeto sustituido no desaparece del todo de la relación jurídico-tributaria, existiendo aún su obligación principal como sujeto pasivo, motivo por el que la obligación tributaria del sujeto sustituto es distinta y accesoria de la anterior, siendo ésta la causa por la que el sustituto tiene una acción de regreso contra el sustituido. Así las cosas, CAÑAL y PISTONE elaboran una teoría cuyo eje central es la consideración de la existencia de dos tipos de sujetos pasivos, el contribuyente y el responsable, distinguiendo dentro de este último entre el responsable *stricto sensu*, el retenedor y el sustituto sin retención. Vid. CAÑAL, F.; PISTONE, P.: «La figura del responsable tributario en los Sistemas Jurídico-Tributarios Alemán, Español e Italiano», dentro de la obra colectiva, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 608-625.

³ MENÉNDEZ MORENO, A.; TEJERIZO LÓPEZ J.A.: «Los obligados tributarios en el Ordenamiento Español: aspectos generales de su configuración», dentro de la obra colectiva, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 123-146.

⁴ No es, sin embargo, requisito indispensable de la condición de deudor principal el que éste manifieste la capacidad económica que grava el tributo, puesto que el mismo no se da en el sujeto pasivo-sustituto, y ello no le impide ser considerado como deudor principal. Con ello queremos incidir en el hecho de que la categoría de «deudor principal» es más amplia que la de sujeto pasivo, englobando a éste, que a su vez incluye al contribuyente y al sustituto, así como a los retenedores y a los sujetos infractores (art. 10.1 del RGR). Por su parte, MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ consideran incluido dentro de la categoría de «deudores principales» a los sujetos repercutidos, por ser éstos los que efectivamente soportan la carga tributaria. *Ibidem*, pág. 132.

⁵ Este autor recoge en su obra una relación de las diversas teorías acerca de la naturaleza jurídica de la responsabilidad. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 73-90.

dor principal y de los posibles responsables solidarios por parte de la Hacienda Pública ⁶, mientras que para la segunda es suficiente con el impago de la deuda tributaria en período voluntario ⁷. Por consiguiente, la distinción entre subsidiariedad y solidaridad tributarias se produce en la determinación de los requisitos necesarios para poder declarar las mismas, requisitos que se enmarcan dentro de una relación Estado-Contribuyente. Por el contrario, la distinción entre solidaridad y mancomunidad civiles se sitúa en los vínculos de responsabilidad existentes entre varios sujetos que han cumplido un mismo hecho imponible y que están obligados entre sí frente a un tercero, pero esa responsabilidad es interna, es decir, se da entre los sujetos mismos y no entre éstos y un tercero (el Estado, por ejemplo), aunque, obviamente, también trascienda y afecte a este último. Lo anterior no obsta para que, una vez declarada la responsabilidad tributaria solidaria o subsidiaria, si existen varios responsables (al haber varios sujetos que han cumplido el presupuesto de hecho de la responsabilidad) éstos puedan serlo solidaria o mancomunadamente en el sentido del Código Civil ⁸. De hecho, esta posibilidad la recoge el propio artículo 37.6 de la LGT decantándose, en estos casos, por la solidaridad entre responsables.

Sentado lo anterior, se presume la responsabilidad como subsidiaria salvo precepto legal en contra, es decir, la responsabilidad solidaria debe establecerse expresamente por ley ⁹.

4.^a La responsabilidad alcanza a la deuda tributaria del sujeto pasivo o deudor principal, excluido el recargo de apremio y las sanciones, según nueva redacción del artículo 37.3 de la LGT introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, lo que no obsta para que si el responsable no ingresa la deuda en el plazo establecido, le sea girado el citado recargo, pero en este caso ya no será el del deudor principal, sino el suyo propio, fruto del incumplimiento de su obligación de pago como responsable, tal y como establece el último párrafo del apartado cuarto del mismo artículo.

⁶ De no cumplirse este requisito, el acto administrativo de derivación resultaría nulo de pleno derecho. *Vid.* STSJ de Cataluña, de 9 de julio de 1997.

⁷ En ambos casos, es requisito indispensable el acto administrativo de derivación de responsabilidad en el que se debe dar audiencia al interesado, acto que será motivado y recogerá el relato de los hechos acaecidos, la naturaleza de la deuda tributaria pendiente y los elementos esenciales de la liquidación, la identificación del deudor principal, el alcance de la responsabilidad, los plazos y lugar de ingreso de la deuda y los medios de impugnación existentes (arts. 37.4 LGT y 12 RGR).

⁸ *Vid.* DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (II)», en *REDF*, núm. 95 (1997), pág. 356.

⁹ Esta afirmación no podía ser tajante antes de la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de junio, puesto que hasta esa fecha el apartado segundo del artículo 37 recogía la expresión «Salvo precepto expreso en contra...», por lo que se producían problemas de interpretación entre los supuestos establecidos en el RGR y la normativa legal recogida en la LGT. Estas distorsiones han quedado solucionadas al introducir la mencionada ley de reforma el adjetivo «legal» al sustantivo «precepto» del artículo 37.2 de la LGT.

La reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, es, en este aspecto, importante, puesto que, como afirma DE LA HUCHA CELADOR ¹⁰, ha supuesto dar un trato uniforme a las dos clases de responsabilidad ¹¹.

Resta, finalmente, la cuestión relativa a la extensión o no de la responsabilidad a los intereses de demora y a los recargos establecidos en el artículo 61.3 de la LGT (por presentación extemporánea).

Respecto a los primeros, en principio forman parte de la deuda tributaria, entendida ésta conforme al artículo 58 de la LGT, y el artículo 37.3 del mismo texto no los excluye expresamente; abogamos, sin embargo, por su no inclusión en el supuesto de responsabilidad por coherencia con el nuevo espíritu del artículo 37 de la LGT y, siguiendo a DE LA HUCHA CELADOR, porque a esta conclusión se llega si relacionamos el apartado cuarto de ese artículo con los artículos 61.2 y 127.1 del mismo texto legal ¹².

Por lo que hace referencia a los recargos del artículo 61.3 de la LGT, ciertamente el artículo 37.2 de la LGT sólo menciona al recargo de apremio, pero, acogiéndonos a la postura de DE LA HUCHA CELADOR ¹³, creemos que su inclusión en los supuestos de responsabilidad tributaria sería contraria a la lógica jurídica del nuevo artículo 37 de la LGT, por lo que la deuda tributaria exigida al responsable no los debe tener en cuenta. Sentado lo anterior, y al igual que ocurre con el recargo de apremio, si el responsable no paga la deuda tributaria requerida dentro del período voluntario otorgado, serán aplicables intereses de demora y recargos conforme a la normativa de los artículos 61 y 127 de la LGT, pero aquéllos derivarán del incumplimiento de su obligación como responsable tributario, no del deudor principal.

Asimismo, no se debe olvidar que tanto los intereses de demora como los citados recargos suponen la presencia de una actuación muy personal del deudor principal que, en su día, tomó la decisión de no cumplir sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos a tal efecto, o simplemente fue negligente, o inició cualquier tipo de actuación que diese lugar al devengo de los intereses reseñados.

¹⁰ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para», *op.cit.*, págs. 325-333.

¹¹ Efectivamente, hasta esa fecha el artículo 37 de la LGT tan sólo se refería a la deuda tributaria, por lo que la responsabilidad se extendía, en principio, a todos los componentes de la misma y que recogía el artículo 58 del texto legal. Por su parte, el RGR seguía el criterio de la LGT por lo que hace referencia a la responsabilidad solidaria (art. 12.3 RGR), pero limitaba la responsabilidad del responsable subsidiario a la deuda liquidada en período voluntario al deudor principal (art. 14.3 RGR). A raíz de la reforma introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y como afirma DE LA HUCHA CELADOR, esta diferenciación ya no es admisible, adoleciendo el artículo 12.3 del RGR de ilegalidad sobrevinida. *Ibidem*, pág. 329.

¹² Efectivamente, el hecho que en el artículo 37.4 de la LGT se reconozca la existencia de un plazo voluntario de ingreso excluye la inclusión de intereses de demora en la deuda requerida al responsable.

¹³ DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para.....», *op. cit.*, pág. 332.

Por su parte, la AEAT en contra de la argumentación anterior y de la nueva redacción del artículo 37 de la LGT, ha considerado, en su Instrucción de 2 de noviembre de 1995, que la declaración de responsabilidad alcanza a los intereses de demora ya liquidados al deudor principal e incluso, para los supuestos regulados en los dos primeros apartados de los artículos 38 y 40 de la LGT, a las sanciones. Su argumentación al respecto es tan insuficiente como poco creíble, ya que aducen que de haber querido el legislador otra cosa, ya hubiese modificado estos artículos al tiempo que hacía lo propio con el artículo 37 de la LGT. Al respecto, ciertamente el legislador podía haber aprovechado la oportunidad de reforma del artículo 37 de la LGT para adecuar, de forma expresa, el resto de normativa a la nueva redacción del mismo, pero la pereza del legislador no puede llevar, salvo por afán recaudatorio, a la conclusión esgrimida por el órgano de la Administración.

Dicho esto, el hecho de que el responsable no sea considerado sujeto pasivo, inclina a pensar que a aquél no le son exigibles las obligaciones accesorias y formales¹⁴ establecidas en el artículo 35 de la LGT. Lo mismo puede decirse de la posible obligación de retención de los sustitutos que, en su caso, sea derivada hacia el responsable. Efectivamente, la consideración del responsable como «obligado tributario secundario» tiene como consecuencia la extensión de dicha responsabilidad a la «deuda tributaria», tal y como lo establece el propio artículo 37.1 de la LGT. Por contra, el «sujeto pasivo» responde, a tenor del citado artículo 35 de la LGT, no sólo de la deuda tributaria, sino también de otras obligaciones formales y accesorias¹⁵.

Firme lo anterior, no podemos, sin embargo, dejar de mencionar que en la práctica los responsables tributarios se ven obligados a colaborar con los órganos de la Agencia e Inspección Tributaria.

5.^a La condición de responsable implica la existencia de personalidad jurídica, planteándose la discusión acerca de la exigencia de responsabilidad a entes colectivos carentes de la misma, tales como la herencia yacente, la comunidad de bienes, la unidad familiar o las sociedades irregulares.

Efectivamente, la polémica estriba en el hecho de que al no tener personalidad jurídica, estos entes no son, en principio, titulares de derechos y obligaciones y, por consiguiente, no quedarían obligados frente a terceros. Sin embargo, la anterior conclusión podría llevar a situaciones fraudulentas o de abuso de derecho en las que, amparándose en la inexistencia de personalidad jurídica, quedase desprotegido el crédito de la Hacienda Pública o de cualquier otro acreedor. Al respecto, no puede olvidarse que a pesar de no tener personalidad jurídica, estos entes entablan relaciones jurí-

¹⁴ Nos referimos a la obligación de presentar declaraciones y comunicados, llevanza y conservación de libros contables, registros y otros documentos que faciliten la colaboración con la Inspección y, en general, a colaborar con la Administración en el esclarecimiento de cualquier cuestión relacionada con el hecho imponible de que se trate.

¹⁵ MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ son de la opinión, acertada a nuestro entender, de que a pesar de la diversa literalidad de los artículos 31 y 32 de la LGT, tanto al sustituto como al contribuyente les es aplicable, por un igual, el artículo 35 de la LGT. *Cfr.* MENÉNDEZ MORENO, A.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Los obligados tributarios...», *op. cit.*, págs. 142 s.

dicas y comerciales y presuponen la existencia de un patrimonio autónomo y funcional distinto del de los miembros que componen el mismo, razón por la que debe esgrimirse algún mecanismo de protección en favor de los posibles terceros. En este sentido, MARTÍ SÁNCHEZ alaba la visión real y rapidez del ordenamiento tributario al avanzarse a la normativa privada y establecer en el artículo 33 de la LGT la posibilidad de que sujetos carentes de personalidad jurídica sean, sin embargo, sujetos pasivos a efectos tributarios ¹⁶.

Así las cosas, la problemática de estos entes y la escasa normativa al respecto ha dado lugar a la proliferación de una abundante jurisprudencia y doctrina en Derecho Privado, sobre todo en lo que se refiere a la responsabilidad de los denominados entes colectivos y sociedades irregulares ¹⁷.

Ciñéndonos al ámbito tributario, FALCÓN Y TELLA critica el hecho de que el legislador haya englobado en el artículo 33 de la LGT varios supuestos de entes sin personalidad jurídica que requieren, sin embargo, un tratamiento diferenciado. Hecha la anterior aseveración, e introduciendo matices en función del tipo de ente, FALCÓN Y TELLA parte de la anterior jurisprudencia y doctrina y salva el obstáculo de la falta de personalidad diferenciando el concepto de sujeto pasivo del de «elemento subjetivo del hecho imponible», considerando que los miembros del ente en cuestión serán los sujetos pasivos, motivo por el que les es exigible la responsabilidad tributaria, mientras que el ente en sí recibiría el segundo calificativo con el fin de determinar el patrimonio común (o, en su caso, el que conforma la herencia yacente) sobre el que, en primer lugar, debe dirigirse la Hacienda Pública (u otro acreedor) para cobrar su crédito, yéndose sólo contra el patrimonio personal de los miembros cuando el del ente sea insuficiente ¹⁸. De esta manera, FALCÓN Y TELLA parte del Derecho Común para configurar una teoría que, en nuestra opinión, justifica suficientemente la posibilidad de exigir responsabilidad a los miembros de los denominados «entes de hecho», al margen incluso de las garantías complementarias que establezca el Ordenamiento Tributario.

¹⁶ MARTÍ SÁNCHEZ, J.N.: «El empresario social como sujeto de derecho en el ordenamiento jurídico español», en *RDM*, núms. 211-212 (1994), pág. 150.

¹⁷ Para el caso de las sociedades irregulares, el artículo 16 de la LSA establece que si la sociedad ha iniciado sus actividades, le será aplicable la normativa relativa a la sociedad colectiva o, en su caso, la de la sociedad civil. En este sentido, SÁNCHEZ CALERO considera que debe distinguirse entre un aspecto interno y otro externo de la sociedad. El primero concierne al pacto interno entre los diversos miembros que conforman el ente colectivo o sociedad irregular, pacto que debe mantener su validez; el segundo es el relativo a las relaciones o acuerdos que esos miembros gestores hayan entablado en nombre de la sociedad y frente a terceros, que dará lugar a la aplicación de la responsabilidad solidaria (civil) y personal propias de las sociedades colectivas. *Cfr.* STS de 19 de noviembre de 1975; STS de 22 de diciembre de 1976; STS de 30 de abril y de 21 de junio de 1983. SÁNCHEZ CALERO, F.: *Instituciones de Derecho Mercantil*, 16.ª ed., Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1992, págs. 162-166.

¹⁸ *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», dentro de la obra colectiva, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 265-276.

6.^a Por último, a pesar de que no viene establecido legalmente, se reconoce al responsable una acción de regreso contra el deudor principal, posibilidad esta que es de justicia tributaria, puesto que no se debe olvidar que el responsable no manifiesta la capacidad económica gravada por el tributo ¹⁹.

En lo referente a la **Sucesión**, ésta supone, en palabras de LACRUZ BERDEJO ²⁰, «subentrar una persona en el puesto de otra, en una relación jurídica que, no obstante tal transmisión, sigue siendo la misma. No basta, pues, para que exista sucesión en sentido técnico, que una o más personas ocupen el puesto que antes ha tenido otra como titular de una relación jurídica activa o pasiva, o de un complejo de relaciones: es asimismo necesario que al cambio de sujeto no acompañe la extinción de la relación antigua y la creación de otra nueva: que no haya novación.»

Dicho esto, la sucesión puede ser *universal*, si en un solo acto se transmite todo el patrimonio de una persona a otra, o *particular*, si se transmite sólo parte de ese patrimonio. Asimismo, y siguiendo a LACRUZ BERDEJO, la sucesión es *inter vivos* cuando la transmisión de patrimonio se produce entre personas vivientes, mientras que se califica como *sucesión mortis causa* la atribución a una persona de la posición que otra abandona al morir.

Nuestro Código Civil regula el Derecho de Sucesiones en los artículos 657 y siguientes, quedando patente desde un inicio que este texto legal recoge sólo una clase de sucesión, la *mortis causa*. En efecto, el citado artículo establece que «los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte». Lo anterior implica que la sucesión de una persona jurídica queda al margen de la regulación civil, puesto que la muerte, al igual que la vida, es un hecho natural o humano que no es predicable de este tipo de personas, al ser las mismas una creación jurídica. Sin embargo, el hecho de que la persona jurídica sea una creación del Derecho mientras que la persona física «nazca» como resultado de un proceso biológico, no implica que, una vez creada la primera y nacida la segunda, el reconocimiento posterior de esa existencia por parte del ordenamiento jurídico, a través del otorgamiento de personalidad jurídica, las califique a ambas como personas de derecho, con derechos y obligaciones. Con esta afirmación, queremos incidir en que, si bien la persona jurídica no puede morir en el sentido de la persona física, sí puede extinguirse. Por consiguiente, de la extinción de una persona jurídica puede derivarse, como veremos, una sucesión jurídica, aunque la misma no sea la establecida en el Código Civil.

En este sentido, la LGT recoge en el artículo 89.3 y 4 dos supuestos de sucesión en obligaciones tributarias claramente diferenciados, principalmente, por la naturaleza del sujeto extinguido. En efecto, mientras que en el apartado tercero del citado artículo se establece un supuesto de suce-

¹⁹ Como ya comentamos, el sustituto tampoco manifiesta esa capacidad económica, pero legalmente tiene reconocidos dos mecanismos de resarcimiento, la repercusión y la retención. *Vid. supra* nota núm. 4.

²⁰ *Vid. LACRUZ BERDEJO, Elementos de Derecho Civil V, Derecho de Sucesiones*, Bosch, Barcelona, 1993, págs. 1-33.

sión por fallecimiento del sujeto infractor (persona física), en el apartado cuarto del mismo artículo se regula la sucesión en los supuestos de disolución y liquidación de sociedades u otras entidades jurídicas.

Por su parte, el artículo 15 del RGR cuya rúbrica es «*Sucesores en las deudas tributarias*» distingue también entre los supuestos en que el sujeto extinguido es una persona jurídica (apartado 1) y los supuestos en que éste es una persona física (apartados 1 a 4) ²¹.

Al respecto, la distinta naturaleza del sujeto extinguido trae como principal consecuencia la aplicación a ambos supuestos de instituciones jurídicas diferentes, ya que en el primer caso puede hablarse de «sucesión civil», mientras que en el segundo se plantea la existencia de una sucesión estrictamente tributaria.

En conclusión, se vislumbra nuevamente la discusión sobre la existencia de una sucesión estrictamente tributaria y distinta de la sucesión civil, ya anunciada en el capítulo anterior, por lo que damos aquí por reproducidas las anteriores aseveraciones y remitimos al lector a las conclusiones que en tal sentido se argumentan en el capítulo cuarto.

Realizado un breve resumen de los caracteres básicos del sistema de responsabilidad establecido en la normativa tributaria española, así como de la normativa civil sobre responsabilidad y sucesión, estamos ya en condiciones de iniciar el análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa más relevantes sobre esta materia.

CAPÍTULO 3. LA SUCESIÓN DE EMPRESA

Hasta estas líneas nos hemos referido a la responsabilidad, en general, establecida en el artículo 72.1 de la LGT y 13 del RGR sin explicar previamente qué supuestos de hecho dan lugar a la misma.

Concretamente, hemos utilizado la expresión «sucesión de empresa» para hacer referencia al presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la responsabilidad del adquirente, expresión esta que es de uso común entre la doctrina y los tribunales en general, pero que los preceptos legales aludidos no utilizan, por lo que es obligado analizar qué requisitos deben darse para poder hablar de

²¹ Huelga decir que existen muchas más diferencias entre ambos apartados del artículo 89 de la LGT, así como en los del artículo 15 del RGR, y que la complejidad de los mismos va más allá de la aparente simplicidad que desprenden estas líneas, pero en relación con este trabajo sólo interesa remarcar la distinta naturaleza del sujeto que se extingue y transmite sus obligaciones tributarias pendientes a terceros.

«sucesión de empresa» y, sobre todo, en qué términos describe la normativa tributaria este supuesto. Para ello, nos centraremos en la literalidad del artículo 72.1 de la LGT para, a partir del mismo, ir analizando cómo se ha interpretado el mismo.

El precepto legal aludido establece:

«Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad...»

Su simple lectura plantea las siguientes cuestiones:

- Qué se entiende por explotación y actividad económica.
- En qué se sucede, lo que nos lleva a preguntarnos por el concepto de *titularidad*.
- Si es necesaria la continuación en el ejercicio de la actividad por el adquirente.
- En qué concepto se sucede o bajo qué título sucesorio.

1. La explotación y actividad económica.

La STS de 26 de abril de 1985 ha considerado como *explotación y actividad económica* al «conjunto complejo, organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales», siendo importante resaltar la necesidad de que esa empresa efectivamente esté en funcionamiento, puesto que las deudas y responsabilidades que se derivan al responsable tributario provienen *del ejercicio* de explotaciones y actividades económicas, no de la posible actividad del empresario como particular ¹. En este sentido, la expresión «explotación y actividad económica» es concebida por la doctrina mayoritaria, como sinónimo de empresa en su doble aspecto, es decir, el de conjunto de elementos organizados adscritos a una finalidad económica (aspecto estático) y el de actividad empresarial en funcionamiento (aspecto dinámico) ². En contra de esta posición mayoritaria CALVO ORTEGA entiende

¹ Es obvio que esta aclaración es innecesaria en el supuesto de sociedades mercantiles, puesto que su actividad siempre es empresarial. No se puede predicar lo mismo, sin embargo, de las personas jurídicas en general, ya que algunas, como las Fundaciones, no tienen por qué realizar función empresarial alguna.

² Cfr. BARBARENA BELZUNCE, I.: «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», en *Impuestos*, núm. 23 (1991), pág. 266. PABÓN DE ACUÑA, J.M.: *Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa*, Estudios de Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1979, pág. 950. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993, pág. 124. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: «Los responsables...», *op cit.*, pág. 60. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: «Problemática de la...», *op. cit.*, pág. 388 s. RUIBAL PEREIRA, L.: *op cit.*, pág. 285 s.

que el presupuesto objetivo del artículo 72 de la LGT se circunscribe sólo al aspecto meramente organizativo de empresa, es decir, a la idea de explotación como conjunto organizado de elementos³. Sea como fuere, si nos circunscribimos a la opinión mayoritaria, esa idea de empresa en sus dos aspectos nos lleva a la conclusión de que, para que se dé el presupuesto objetivo del artículo 72 de la LGT, es necesario que el transmitente sea titular de la empresa también en ese doble aspecto, lo que implica que al tiempo de la sucesión el mismo estuviere ejerciendo la actividad empresarial.

Dicho esto, tanto los tribunales jurisdiccionales como los administrativos son unánimes al considerar que, en todo caso, se trata de responsabilidad por débitos afectos a actividad empresarial o económica⁴, lo cual no implica que el hecho imponible originario de la deuda tributaria tenga que ser una actividad económica, siendo tan sólo suficiente que sea consecuencia de ella⁵.

2. La titularidad.

En la segunda cuestión nos planteamos **en qué se sucede**. Al respecto, el artículo 72.1 de la LGT utiliza el término *titularidad*, por lo que entendemos que es al sucesor en la titularidad de la empresa (en adelante utilizaremos el término *empresa* en el sentido descrito en el punto anterior) a quien serán exigibles las deudas y responsabilidades anteriores derivadas del ejercicio de esa actividad empresarial. No debe, sin embargo, identificarse *titularidad de la empresa* con la *propiedad* (en el sentido civil de Derecho de Propiedad) de sus elementos integrantes, puesto que es posible que la citada titularidad no coincida con la propiedad y sí con otras relaciones o derechos propios de la actividad empresarial o del tráfico jurídico⁶.

³ CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», en *HPE*, núm. 10, 1971, pág. 144 s. Siguiendo este planteamiento, la STS de 26 de abril de 1985 considera que «la titularidad de una empresa no implica necesariamente el ejercicio de las actividades empresariales, que pueden quedar suspendidas temporalmente, o ser cedidas a otras personas mediante contratos arrendaticios, sin pérdida de dicha titularidad».

⁴ Destacamos la Resolución del TEAC de 10 de junio de 1992, puesto que en la misma se enumeran de forma clara los requisitos necesarios para que la responsabilidad del artículo 72.1 de la LGT sea efectivamente aplicable. Por su parte, la STS de 31 de octubre de 1992 reconoce en su FD cuarto que el artículo 72 «no engloba toda clase de responsabilidades tributarias, sino exclusivamente las derivadas del ejercicio de una actividad económica o de una explotación». Véase también STS de 26 de abril de 1985.

⁵ Se plantea aquí la discusión acerca de si una actividad «profesional» es encuadrable dentro del presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT. Al respecto, autores como SÁNCHEZ GALIANA circunscriben el citado artículo sólo a actividades empresariales al entender que la naturaleza personal de una actividad profesional impide su asimilación, a estos efectos, a la actividad estrictamente empresarial. Por su parte, RUIBAL PEREIRA considera que si esa actividad profesional presupone no sólo la actividad personal del profesional sino también una organización de personal y elementos, así como una manera de hacer o *goodwill*, no debe existir problema alguno en asimilar esa actividad a una actividad empresarial. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op. cit.*, pág. 389. RUIBAL PEREIRA, L.: *op. cit.*, pág. 289 s.

⁶ Cfr. BROSETA PONT, M.: «La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento», en *RDM*, núm 107 (1968), págs. 79 s.

Por su parte, el artículo 13.1 del RGR va más allá de la ley tributaria al establecer la responsabilidad del sucesor en la titularidad o *ejercicio* de la actividad, desarrollo reglamentario que, para este autor, es nulo al sobrepasar los márgenes establecidos por la LGT, norma legal de rango superior. Así lo ha entendido, por otra parte, el Tribunal Supremo, cuya doctrina ⁷ es negativa al desarrollo reglamentario del artículo 13 del RGR, considerando que, en cualquier caso, la sucesión debe ser en la titularidad de la empresa.

Por consiguiente, la sucesión en la titularidad de la empresa implica la sucesión en el ejercicio de la misma (aspecto dinámico), pero ello no significa que la mera sucesión en el ejercicio sin transmisión de la titularidad en su aspecto estático sea un supuesto de hecho recogido en el artículo 72.1 de la LGT. En este sentido, la STS de 31 de octubre de 1992 entiende que «una sucesión en la titularidad que pudiera ser identificada con sucesión en la empresa, esto es, en el conjunto de bienes personales y materiales que la constituyen, no puede ser equiparado a la mera sucesión en un contrato de arrendamiento» ⁸. En contra de este pronunciamiento, el propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 16 de mayo de 1991 ha considerado al arrendamiento, junto con otras tipologías contractuales, como uno de los supuestos de «actualización del título determinante de la sucesión», sin fundamentar, sin embargo, tal inclusión, pues se limita sólo a hacer mención del mismo ⁹.

La respuesta a tal contradicción hay que buscarla, en nuestra opinión, en el concepto de *arrendamiento de empresa*, diferenciando el mismo del de *traspaso de local de negocio* y *traspaso o venta de empresa*.

2.1. El arrendamiento de empresa.

El artículo 3 del antiguo Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964 diferenciaba el simple arrendamiento de local de negocio del arrendamiento de empresa al considerar que éste existía «cuando el arrendatario recibiere, además del local, el negocio o industria en él establecido, de modo que el objeto del contrato sea no solamente los bienes que en el mismo se enumeren, sino una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas» ¹⁰. Asimismo, el citado artículo se remi-

⁷ Vid. STS de 8 de octubre de 1982, STS de 15 de febrero de 1984, en notas 32 y 21 de este capítulo.

⁸ El supuesto de hecho de esta sentencia consistía en la mera transmisión de unos derechos arrendaticios entre una sociedad y un tercero vinculado a uno de los socios. En concreto, la sociedad se había declarado en suspensión de pagos, cediendo la maquinaria a sus trabajadores y transmitiendo los derechos en un contrato de arrendamiento al hermano de uno de los socios, que había comprado nueva maquinaria y contratado a nuevos trabajadores iniciando una actividad empresarial similar a la de la anterior sociedad pero no idéntica. Vid. STS de 8 de octubre de 1982, STS de 15 de febrero de 1984, en notas 32 y 21 de este capítulo.

⁹ En concreto, esta sentencia recoge un supuesto de hecho en el que consta una solicitud de cambio de titularidad del negocio ante el respectivo Ayuntamiento, por lo que en el presente caso el «título jurídico» probatorio de la sucesión es la citada solicitud y su posterior concesión por el respectivo órgano municipal.

¹⁰ Lamentablemente, esta distinción se diluye en la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994.

tía a lo pactado por las partes y a la «legislación civil, común o foral» en todo lo concerniente a la regulación jurídica de este tipo de contratos, por lo que, al margen del acuerdo de voluntades entre las partes, se solía aplicar normativa relativa a la compraventa, el arrendamiento de cosa o el usufructo. Actualmente, y dado el silencio de la nueva LAU, se sigue el criterio mencionado, por lo que se está a lo pactado por las partes y a la normativa del Código Civil, hecho que implica contradicciones en el ámbito tributario, sobre todo en lo concerniente a las deudas de esta naturaleza y a la imposibilidad de que las partes realicen pactos sobre las mismas ¹¹.

Dicho esto, y partiendo del citado artículo, BROSETA define al arrendamiento de empresa como aquel «negocio jurídico en virtud del cual se cede la explotación de una empresa a persona distinta de su titular, por precio y tiempo determinado, consagrando así una disociación entre la titularidad y el ejercicio o explotación de ella», considerando, además, que el arrendatario debe recibir la empresa con el ánimo de continuar en la actividad ¹². Si este concepto civil-mercantil de arrendamiento de empresa lo trasladamos al ámbito del artículo 72 de la LGT en el que no debe identificarse plenamente el concepto de *titularidad o titular* de la empresa con el de *propiedad (civil)*, nada obstaría para que, de cumplirse los requisitos expuestos ¹³, pudiese hablarse de sucesión de empresa a partir de un contrato de arrendamiento que tuviese por objeto la empresa como *universitas*, en toda su globalidad, y siempre y cuando el arrendatario continuase en el ejercicio de esa actividad en nombre y por cuenta propia ¹⁴. De esta manera, se produciría una sucesión de empresa al transmitirse la *titularidad de la empresa* entre arrendador y arrendatario y la disociación no se daría entre titularidad y ejercicio de empresa, como afirma y en el sentido de BROSETA, sino entre titularidad civil (propiedad) de los elementos de la empresa y titularidad de la empresa (en sus dos aspectos, estático y dinámico), por lo que sería aplicable el artículo 72 de la LGT ¹⁵.

¹¹ Efectivamente, en lo relativo a las deudas, arrendador y arrendatario siguen la normativa sobre compraventa de empresa y acuerdan la transmisión o no de aquéllas, acuerdo que en el ámbito tributario no es posible.

¹² Junto a este requisito, BROSETA añade otros tres: Primero, deben transmitirse los elementos esenciales de la empresa que permitan seguir en el funcionamiento de la misma. Segundo, la empresa debe haber sido explotada previamente, aunque en el momento de celebración del contrato esté inactiva. Tercero, los elementos recibidos deben estar debidamente organizados. BROSETA PONT, M.: «La transmisión...», *op. cit.*, pág. 93 ss.

¹³ Discrepando con BROSETA (*Ibidem*), para este supuesto concreto de sucesión de empresa entendemos que, en todo caso, el anterior titular de la empresa debería estar ejerciendo la misma al tiempo de la celebración del contrato de arrendamiento.

¹⁴ Puesto que de lo contrario no tendría lógica la figura del arrendamiento, ya que el arrendatario pasaría a ser un trabajador por cuenta ajena.

¹⁵ Por el contrario, RUIBAL PEREIRA, siguiendo al Tribunal Supremo, no hace la anterior distinción y entiende no aplicable el artículo 72 de la LGT a los supuestos en los que no supongan una verdadera transmisión de la titularidad (civil) de la empresa. En este mismo sentido, la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1987 considera que el arrendamiento no es título suficiente para derivar la responsabilidad por aplicación del citado artículo. RUIBAL PEREIRA, L.: *op. cit.*, pág. 291.

Con este planteamiento, al finalizar el contrato de arrendamiento, se volvería a producir una sucesión de empresa entre arrendatario y arrendador siempre y cuando este último asumiera nuevamente la titularidad de la explotación empresarial o empresa como *universitas*. En caso contrario, al no renovarse el contrato de arrendamiento de empresa, la actividad empresarial se extinguiría con el arrendatario y la sucesión de empresa no se produciría, ya que el arrendador sólo sería el titular civil de los elementos de la empresa ¹⁶.

2.2. Traspaso de local de negocio y traspaso de empresa.

La antigua Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964 definía el traspaso de local de negocio en su artículo 29, cuando textualmente establecía:

«El traspaso de locales de negocio consistirá, a efectos de esta Ley, en la cesión mediante precio de tales locales, sin existencias, hecha por el arrendatario a un tercero, el cual quedará subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento.»

El Tribunal Supremo, por su parte, en Sentencia de 2 de febrero de 1961 ha considerado que «por traspaso debe entenderse, a los efectos de la Ley, según el artículo 29, la cesión mediante precio que hace el arrendatario a un tercero de local sin existencias, es decir, que el traspaso consiste, conforme a su significado gramatical, en llevar los derechos sobre la cosa ajena, de una parte a otra, de un arrendatario a otro que le sustituya, mientras que respecto de las cosas propias, como se ha dicho, no tiene el transmitente la cualidad de arrendatario sino de dueño»; en este mismo sentido, la STS de 17 de diciembre de 1950 considera que el tercero se subroga tan sólo en los derechos y obligaciones del contrato de arrendamiento ¹⁷.

De la citada Jurisprudencia y de la lectura comparativa de los artículos 29 y 3 de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964, podemos deducir las siguientes conclusiones:

- 1.^a El traspaso de local de negocio tiene por objeto y se limita al mero local o establecimiento, y no al negocio o empresa que en él se encuentra ni a los elementos individuales de la misma que el arrendatario posee como dueño ¹⁸.

¹⁶ Es decir, que al finalizar el contrato de arrendamiento no se produce *ipso facto* una adquisición-recuperación de la titularidad de la actividad empresarial por parte del arrendador, evitándose, de este modo, un efecto que, en justicia, no sería aceptable, como es que las deudas derivadas de la actividad empresarial del arrendatario se transmitan automáticamente al arrendador al finalizar el contrato de arrendamiento.

¹⁷ Vid. STS de 7 de noviembre de 1961.

¹⁸ Obviamente, el mero traspaso de local de negocio implica que en el mismo no existe empresa alguna, puesto que de lo contrario estaríamos otorgando al arrendador la facultad de, una vez finalizado el contrato, sustituir al arrendatario-empresario en su posición como titular de la empresa.

- 2.^a El traspaso de local de negocio supone una subrogación del adquirente en los derechos y obligaciones del transmitente-arrendatario, pero sólo en aquellos relacionados o relativos al contrato de arrendamiento suscrito con el arrendador, no extendiéndose la subrogación a cualquier otro derecho, obligación o relación jurídica ¹⁹.
- 3.^a El local de negocio puede traspasarse junto a la empresa que en el mismo se encuentra (o parte de los elementos que la integran), en cuyo caso debe distinguirse dos transmisiones distintas, la del local en sí (traspaso de local de negocio) y la de la empresa (traspaso de empresa), englobándose aquélla dentro de ésta pero, a su vez, diferenciándose ²⁰.

De lo anterior se concluye que en ningún caso el mero traspaso de local de negocio puede dar lugar a una sucesión de empresa en el sentido del artículo 72 de la LGT, puesto que tan sólo se está transmitiendo un elemento concreto y no la titularidad sobre empresa alguna. Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de febrero de 1984, en la que considera que no se ha producido sucesión de empresa en un supuesto en el que, al finalizar el contrato de arrendamiento, el arrendatario sólo ha entregado al arrendador el objeto arrendado, no constando título jurídico alguno por el que, a su vez, le haya transmitido la titularidad del negocio-empresa ²¹.

Como avanzamos en la anterior conclusión tercera, cuestión distinta es que junto al traspaso del local de negocio se pretenda transmitir también la empresa en sí, de la que el local forma parte. En estos casos, y en analogía a lo que ocurre con el arrendamiento de empresa ²², el traspaso de la empresa implica irremediamente el traspaso del local de negocio en el que la misma se produce, puesto que así como puede hablarse del segundo sin el primero, no puede haber traspaso de empresa si no se traspasa también el local. Sin embargo, lo anterior no debe impedir diferenciar que, a pesar de ir unidos en un mismo acto, se está ante supuestos jurídicamente distintos. En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de enero de 1954, entiende que «cuando el arrendatario, al realizar el traspaso, venda existencias, mercaderías, enseres o instalaciones de su propiedad, tanto en la preceptiva oferta como en la escritura en que la cesión se solemnice, deberá consignarse el precio del traspaso separadamente del que corresponde a los restantes bienes transmitidos»; completando esta argumentación, la STS de 28 de febrero de 1949 considera que no debe entenderse equivalentes los conceptos de «traspaso de negocio» y «traspaso del local en que el negocio está establecido» ²³.

¹⁹ Al respecto, *vid.* STS de 14 de febrero de 1994.

²⁰ Al respecto, FUENTES LOJO enumera sintéticamente las diferencias esenciales entre el contrato de traspaso y otras figuras afines. *Vid.* FUENTES LOJO, J.V.: *Novísima suma de Arrendamientos Urbanos*, JMB, Tomo I, Barcelona, 1996, pág. 1.033.

²¹ En este caso, se trataba de una comunidad de propietarios que había arrendado a una empresa el complejo turístico de playa. En este mismo sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1987 (*vid.* infra nota 36).

²² *Vid.* supra punto primero de este apartado.

²³ *Vid.* también STS de 12 de febrero de 1952.

Por consiguiente, en el documento de traspaso de la empresa, debe distinguirse este supuesto del traspaso de local, al tratarse de conceptos jurídicos distintos. De hecho, el propio artículo 41 de la antigua Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964 facultaba al arrendador a no reconocer la existencia de traspaso del local o a resolver el contrato, cuando en el documento de traspaso no se hacía constar separadamente o no se distinguía el precio de un traspaso y el del otro.

De lo anterior se deduce que el traspaso de empresa es uno de los supuestos contemplados dentro del concepto de *sucesión de empresa*, puesto que el adquirente recibe la titularidad de la empresa, en el sentido del artículo 72 de la LGT, subrogándose, a su vez, y al margen de la anterior afirmación, en los derechos y obligaciones que el transmitente tenía como arrendatario.

En conclusión, podemos afirmar lo siguiente:

- 1.º El Tribunal Supremo limita la aplicación del artículo 72 de la LGT a la sucesión en la titularidad de la empresa, aunque interpreta a esta última desde una perspectiva meramente civil, no distinguiendo entre titularidad de la empresa, en sus dos aspectos, y titularidad civil de la misma.
- 2.º La extensión de la responsabilidad al sucesor en el ejercicio de la actividad empresarial que establece el artículo 13.3 del RGR es nula, al ser contraria al artículo 72 de la LGT.
- 3.º Desde la perspectiva del artículo 72 de la LGT no existe diferencia alguna entre arrendamiento y traspaso de empresa, puesto que en ambos casos se produciría una sucesión en la titularidad de esa empresa y en sus dos aspectos, estático y dinámico. El matiz diferenciador se daría sólo a efectos de la titularidad civil de la empresa, puesto que en el primer caso ésta seguiría siendo del transmitente-arrendador, mientras que en el segundo la misma pertenecería al adquirente. Por su parte, en el supuesto de mero traspaso de local de negocio no se aplicaría el artículo 72 de la LGT, ya que tan sólo estaríamos ante la transmisión de un elemento concreto de la empresa.

La postura adoptada por los órganos administrativos en relación con el artículo 13 del RGR ha evolucionado desde una aceptación total de la validez y legalidad del mismo hasta la más reciente aceptación de la doctrina del Tribunal Supremo, aunque siempre con ambigüedades. Efectivamente, en las Resoluciones del TEAC de 26 de febrero de 1992 y 8 de mayo de 1996 ²⁴, el tribunal admi-

²⁴ En concreto, los hechos probados en esta última resolución consistían en que parte de la maquinaria y trabajadores de una empresa disuelta pasaban a formar parte de otra nueva que realizaba idéntica actividad que la anterior y en su mismo local, arrendado al mismo propietario, aunque no existía título jurídico de transmisión y la citada maquinaria se había adquirido en subasta pública.

nistrativo ha entendido aplicable la extensión de responsabilidad que hace el artículo 13 del RGR, es decir, a supuestos en que no existe título jurídico de transmisión de la titularidad, partiendo ya de un concepto erróneo al entender que se está ante un supuesto de *sucesión en ejercicio* y no de *sucesión en la titularidad*; por el contrario, en la Resolución del TEAC de 10 de junio de 1992 se ha considerado que debe hablarse de sucesión en la titularidad, aunque no se opone directamente al desarrollo reglamentario del artículo 13 del RGR ²⁵; completando el anterior pronunciamiento, la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 ²⁶ considera que el artículo 72.1 de la LGT establece un supuesto de sucesión en la titularidad, «... rechazando implícitamente la ampliación que por vía reglamentaria ha hecho el Reglamento General de Recaudación (artículo 13.1) a la sucesión por el ejercicio de la actividad»; posteriormente el TEAC considera que la expresión «sucesión en la titularidad» debe interpretarse «desde su más estricto contenido jurídico, esto es, que requiere que el nuevo titular ostente tal condición como consecuencia de la transmisión por parte del anterior titular en virtud de un acto o título que determine la transmisión en el sentido del artículo 609 del Código Civil». Finalmente, la Resolución del TEAC de 12 de junio de 1997 (FD segundo) reconoce y «acepta» la negación de la ampliación reglamentaria del artículo 13 del RGR como doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

Del mismo modo, los tribunales administrativos, al igual que el Tribunal Supremo, han mostrado cierta ambigüedad al interpretar el concepto de *titularidad*, puesto que mientras en las resoluciones reseñadas en el párrafo anterior se tiende a identificar aquélla con la titularidad civil de los elementos de la empresa, de otras resoluciones parece desprenderse un concepto de titularidad de empresa más acorde con nuestra postura ²⁷.

Por consiguiente, podemos concluir que, en la actualidad, la postura de los tribunales administrativos evoluciona hacia la aceptación de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, existiendo, todavía, en ambos tribunales, cierta confusión sobre el concepto de *titularidad de empresa*.

²⁵ De hecho, el tribunal no entra a valorar este artículo reglamentario, de ahí la ambigüedad del pronunciamiento.

²⁶ Esta resolución recoge un supuesto en el que todos los bienes de una sociedad se transmiten mediante subasta pública a un tercero que, a su vez, los vende a otra sociedad cuyos socios son, en su mayoría, los mismos de la primera entidad. En este caso, el tribunal reconoce que no se cumple el requisito del título jurídico y que la sucesión no es directa entre transmitente y adquirente, pero aplica el artículo 72 de la LGT basándose en la teoría del «levantamiento del velo» y para evitar la consecución de un fraude de ley, solución esta que consideramos poco acertada.

²⁷ Efectivamente, prueba evidente de la ambigüedad de los tribunales administrativos es la Resolución del TEAC de 3 de abril de 1990, en cuyo Considerando 5.º se afirma que a pesar de no existir sucesión en la titularidad sí que se produce en la actividad y en el ejercicio de esa actividad. En este caso, parece desprenderse, aunque no de forma expresa, una distinción entre titularidad civil de la empresa y titularidad de la empresa (el tribunal utiliza el término actividad y ejercicio de la actividad en alusión, según nuestro entender, a los aspectos estático y dinámico de la empresa).

3. Necesidad de continuar en el ejercicio de la actividad.

Nos planteamos en este apartado la necesidad o no de que el adquirente-sucesor en la titularidad de la empresa continúe en el ejercicio de la misma para que le sea aplicable el artículo 72 de la LGT. Al respecto, tradicionalmente se han distinguido dos posturas doctrinales. De una parte, la de aquellos autores²⁸ que consideran que es suficiente con que el sucesor adquiera la titularidad de la empresa, independientemente de que continúe o no en el ejercicio de la misma, y de otra la de los que opinan que es necesaria la continuación en el ejercicio de la actividad por parte del adquirente²⁹.

Nuestra opinión sobre esta cuestión sigue a la mantenida por RUIBAL PEREIRA³⁰ y se sitúa entre las dos anteriores. Efectivamente, de una parte consideramos que no es necesario que el adquirente-sucesor continúe en el ejercicio de la actividad empresarial para que se dé el presupuesto de hecho establecido en el artículo 72 de la LGT, pero de otra sí creemos que la adquisición de la titularidad de la empresa debe permitir a aquél el poder continuar en el ejercicio de la misma si ése es su deseo, siendo indiferente que lo haga o no³¹.

Por su parte, ni el Tribunal Supremo ni los tribunales administrativos se han pronunciado de forma extensa sobre esta cuestión, aunque en la práctica mayoría de los supuestos recogidos en sus resoluciones el adquirente-sucesor ha continuado en el ejercicio de la actividad empresarial del transmitente, siendo éste uno de los razonamientos esgrimidos habitualmente por el abogado del Estado y la Hacienda Pública para fundamentar el acuerdo de derivación de responsabilidad. Al respecto, destacamos tan sólo la STSJ de Madrid de 15 de junio de 1995, en la que el tribunal, ante una transmisión del patrimonio de una sociedad a otra, considera que no basta con la existencia de la citada transmisión, sino que, además, debe probarse que existe continuación en la misma actividad.

Concluyendo, por tanto, se sucede *en la titularidad de la empresa*, y se responde de las deudas y responsabilidades anteriores *derivadas del ejercicio de esa actividad empresarial*, pudiendo el sucesor-adquirente-nuevo titular seguir en el ejercicio efectivo de la actividad o no, pero siendo él responsable de las deudas anteriores ya que, en todo caso, es el sujeto que ha sucedido en la titularidad al antiguo propietario.

²⁸ Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.: «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», en *Impuestos*, núm. 12 (1985), pág. 389 s. BAYOD PALLARÉS, R.G.: «La responsabilidad de un segundo sucesor en los negocios», en *CT*, núm. 53, 1985, págs. 493 ss.

²⁹ Vid. AMORÓS RICA, N.: «Responsabilidades tributarias», en *RDFHP*, núm. 86, 1970, pág. 20. ALLER, C.: «La responsabilidad por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas», en *CT*, núm. 8, 1972, pág. 25. PABÓN DE ACUÑA, J.M.: «Las responsabilidades...», *op. cit.*, págs. 953 ss.

³⁰ Esta autora introduce la idea de *fuera económica* para afirmar que la transmisión de empresa equivale a transmisión de actividad empresarial, es decir, de la fuerza económica que permita al adquirente, si quiere, continuar con el ejercicio empresarial. RUIBAL PEREIRA, L.: *op. cit.*, pág. 294.

³¹ Existe una tercera doctrina minoritaria que resta importancia a la distinción entre titularidad y ejercicio, identificando ambos conceptos en uno sólo. *Cfr.* BARBERENA BELZUNCE, I.: *op. cit.*, pág. 267.

4. El título sucesorio.

Se plantea aquí uno de los debates que ha dado lugar a gran número de resoluciones administrativas y jurisdiccionales, como es el de la existencia de título sucesorio. Al respecto, tanto el primer apartado del artículo 72 de la LGT como el del artículo 13 del RGR sitúan la exigencia de las deudas y responsabilidades de los anteriores titulares sobre *quienes les sucedan por cualquier concepto*, centrándose la discusión en la interpretación más o menos amplia del término «cualquier concepto».

La posición del Tribunal Supremo, al respecto, ha sido bastante firme desde un inicio al exigir la existencia de título jurídico a través del cual se transmita la mencionada titularidad, es decir, se requiere la presencia de una relación jurídica sucesoria entre el anterior y el nuevo titular. En este sentido, la STS de 8 de octubre de 1982 considera que «es requisito ineludible para la transmisibilidad de dichas deudas la sucesión en la titularidad de las explotaciones y actividades en cuestión mediante cesión, transmisión, enajenación, traspaso de la mencionada titularidad de aquéllas»³²; en la misma dirección, la STS de 15 de febrero de 1984 afirma que «... claramente se infiere del contexto que la sucesión a que se alude es una sucesión jurídica, concepto que exige alguna relación jurídica por lo que el sucesor reciba todo o parte de la titularidad del transmitente, aludiendo la norma a las posibles modalidades de la sucesión con la frase "por cualquier concepto" pero exigiéndose en todo caso una sucesión jurídica»³³.

Por su parte, la STSJ de Murcia de 11 mayo de 1995 considera que «habrá sucesión de empresa cuando subsista la misma actividad y la misma universalidad de los elementos que la integran aunque haya cambiado la titularidad, y siempre que ese cambio de titularidad sea consecuencia de un negocio jurídico perfeccionado entre la empresa sucedida y la sucesora».

Dicho esto, la utilización de los términos «sucesión jurídica» y «relación jurídica sucesoria» no puede ni debe hacernos pensar que los mismos se circunscriben sólo a la sucesión hereditaria, puesto que, tal y como reconoce la STS de 8 de marzo de 1995, «este concepto es más amplio que el que corresponde a la simple sucesión hereditaria, como los preceptos citados (se refiere a los artículos 72.1 LGT y 13.1 RGR) se ocupan de aclarar al decir que la sucesión puede tener lugar por cualquier concepto,...», siendo válidas, por tanto, otras formas como pueden ser la compraventa o la donación³⁴.

³² En concreto, esta sentencia recoge un supuesto en el que los obreros de una empresa que cierra deciden constituirse en cooperativa y adquirir, pasado cierto tiempo y en pública subasta, parte de los bienes de la antigua empresa, así como sus instalaciones. El TS considera en esta sentencia que en el presente caso no ha existido título jurídico de transmisión de la titularidad de una explotación económica y que, de haber existido, la sucesión no sería directa entre transmitente y adquirente.

³³ *Vid. supra* nota 21 de este capítulo.

³⁴ *Vid. supra* nota 48 de este capítulo.

Al respecto, los tribunales administrativos inicialmente han seguido la doctrina del Tribunal Supremo, como se refleja en la ya reseñada Resolución del TEAC de 10 de junio de 1992, en la que se enumeran las condiciones necesarias para poder derivar la responsabilidad al sucesor de explotaciones y actividades económicas, condiciones entre las cuales destaca, citamos textualmente, «*Que la sucesión en la titularidad sea por cualquier concepto*», que, como indicamos, ha sido interpretado con la misma amplitud que lo ha hecho el órgano jurisdiccional supremo, o en la Resolución del TEAC de 9 de junio de 1993³⁵. En este sentido, con anterioridad a estas resoluciones ya había quedado patente en otros pronunciamientos la postura de los tribunales administrativos con relación a la exigencia de título jurídico, destacando entre ellas la del TEAP de Zaragoza de 28 de noviembre de 1988 en la que en un supuesto de sucesión de hecho de empresa se reconoce que, si bien existía «*identidad en la actividad económica ejercida en el mismo local, falta el título jurídico que determine la sucesión de la actividad económica deudora, requisito ineludible que establecen los preceptos citados en los Considerandos anteriores (se refiere a los artículos 72.1 LGT y 13.1 RGR)*»³⁶.

Sin embargo, veremos al hablar de la «*sucesión impropia*» como esta aparente claridad teórica de los tribunales administrativos se oscurece cuando se halla ante supuestos en los que existen varias transmisiones aisladas que, presuntamente en fraude de ley, ocultan una sucesión de empresa, ya que en estos casos el tribunal administrativo tiende a aplicar el artículo 72 de la LGT aunque no exista título jurídico por el que se transmita la empresa, todo ello con base a una interpretación excesivamente laxa de la ya comentada expresión «*por cualquier concepto*».

En consonancia con el anterior comentario, la empresa debe transmitirse en su globalidad, tanto a nivel organizativo como funcional, como una *universitas*, de manera que esa transmisión permita al adquirente poder continuar la actividad empresarial del transmitente. Asimismo, y siguiendo a BROSETA PONT³⁷, consideramos también que esa transmisión en bloque de la empresa debe realizarse a través de un *único y simple negocio traslativo*, no pudiendo hablar de sucesión de empresa cuando a través de varios títulos o negocios jurídicos se ha ido transmitiendo *de facto* la misma³⁸.

³⁵ En esta resolución, el título jurídico justificativo de la sucesión de empresa era una concesión administrativa que había sido objeto de rescate por el órgano municipal pertinente.

³⁶ En concreto, el TEAP de Zaragoza entiende que a pesar de existir identidad de empleados, local y actividad entre ambas empresas, no es posible la derivación de responsabilidad al no haber título jurídico por el que se transmita la titularidad de una explotación económica. Del mismo modo, la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1987 considera que no ha existido sucesión de empresa al no existir un título jurídico en que fundamentar tal sucesión, no siendo suficiente con que al terminar un contrato de arrendamiento de local de negocio y viviendas los mismos sean restituidos al arrendador.

³⁷ BROSETA PONT, M.: *op. cit.*, pág. 82.

³⁸ Como argumentaremos más adelante, esa transmisión *de facto* puede dar lugar a la calificación de la existencia de un supuesto de simulación o de fraude de ley y, por aplicación de los artículos 24 y 25 de la LGT, derivar en un expediente de fraude de ley cuyos efectos tributarios sean análogos a los establecidos en el artículo 72 del mismo texto legal, pero ello no significa que exista un único título jurídico traslativo de la titularidad de la empresa y que, por tanto, el citado artículo 72 de la LGT sea directamente aplicable.

Las anteriores afirmaciones no implican, sin embargo, que para darse el supuesto de sucesión de empresa deban transmitirse todos los elementos de esta última, puesto que en ese caso sería sencillo burlar la aplicación del artículo 72 de la LGT, pero sí los esenciales que permitan un grado de autonomía funcional suficiente como para que el adquirente pueda continuar en el ejercicio de la actividad que realizaba el transmitente³⁹. Por consiguiente, se entiende que la adquisición, mediante un título jurídico y en un mismo acto, de los elementos esenciales de la empresa equivale a la adquisición la titularidad de la misma. Este supuesto lo hemos calificado de *sucesión impropia*.

Al respecto, la doctrina⁴⁰ viene identificando la sucesión impropia con el supuesto establecido en el polémico artículo 13.2 del RGR, cuya literalidad dice:

«Esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las Empresas respectivas, *salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación o actividad*»⁴¹.

Nuestra opinión es, sin embargo, contraria a esa identificación, puesto que consideramos que se está ante presupuestos de hecho distintos. Efectivamente, la sucesión impropia supone que se transmita *en un mismo acto y a través de un único título* los elementos esenciales de una empresa, de tal modo que el adquirente pueda continuar, si ése es su deseo, con el ejercicio de la actividad que realizaba el transmitente. Por el contrario, el artículo 13.2 del RGR se refiere a «adquisiciones aisladas» de varios elementos de la empresa, es decir, presupone la existencia de varios títulos jurídicos a través de los cuales se ha producido la traslación de elementos, esenciales o no, de la empresa, pero no de un único título jurídico a través del cual se haya transmitido la titularidad de la misma, tal y como lo exige el artículo 72 de la LGT. Por consiguiente, entendemos que no estamos ante supuestos asimilables.

Dicho esto, la anterior confusión se ha producido también en los tribunales administrativos, no existiendo, por otro lado, abundante jurisprudencia del TS sobre esta cuestión. Efectivamente, el Tribunal Supremo no se ha pronunciado de forma extensa sobre la aplicación y sentido del artículo 13.2 del RGR, existiendo sólo algunos pronunciamientos, como la STS de 16 de octubre de 1987 o la STS de 26 de abril de 1985, en la que se aplica el artículo 13.2 del RGR⁴². Por su parte, los tri-

³⁹ Vid. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op. cit.* págs. 387-391. RUIBAL PEREIRA, L.: *op. cit.*, págs. 290-297.

⁴⁰ Vid. BARBARENA BELZUNCE, I.: *op. cit.*, pág. 267. *Ibidem*, *op. cit.*, pág. 401. *Ibidem*, *op. cit.*, pág. 298.

⁴¹ Obviamente, la polémica no viene suscitada por el primer inciso de este artículo, que es del todo correcto, sino por el segundo (en cursiva). En adelante, al mencionar el artículo 13.2 del RGR no se realizará, formalmente, esta distinción pero sólo nos estaremos refiriendo a este segundo inciso.

⁴² Concretamente, la STS de 26 de abril de 1985 se refería a un supuesto en el que el adquirente, vía contractual, de un hotel con todo su mobiliario, maquinaria, etc., alegaba que él no había adquirido la titularidad de un negocio de explotación, al no haberse dado de alta de la actividad, contratado personal ni asumido el existente y no haber iniciado acti-

bunales administrativos han entendido plenamente aplicable el apartado segundo del artículo 13 del RGR, siempre y cuando se hayan transmitido elementos esenciales de la empresa que permitan al adquirente continuar en el ejercicio de la actividad empresarial y, además, concurren otras circunstancias como identidad de socios, sujetos u objeto social, todo ello al margen del hecho que la citada traslación patrimonial se produzca en virtud de un título o de varios, o de si realmente ese título es traslativo de la titularidad de la empresa ⁴³.

Al respecto la postura de los tribunales administrativos es en parte lógica desde la perspectiva de salvaguarda de los intereses de la Hacienda Pública, puesto que no puede obviarse que el supuesto de hecho que establece el artículo 13.2 del RGR está inmerso en el ámbito de los denominados *contratos coligados*, es decir, supuestos en los que existe una pluralidad de contratos o actos que aun cuando tienen una causa autónoma e individual, en su conjunto tienden a la realización de una operación distinta de mayor complejidad, y que, precisamente, el citado artículo está redactado

vidad alguna; al respecto, el tribunal considera lógicamente que «la adquisición de un hotel entraña adquirir la titularidad de la empresa hotelera, así como de las actividades mercantil y económica que comporta, sin que sea obstáculo para ello que el nuevo titular no asuma alguno de los factores empresariales,...», en cuanto la titularidad de una empresa no implica necesariamente el ejercicio de las actividades empresariales». Por todo ello, creemos que en este caso más que un supuesto de adquisición de elementos aislados de la empresa transmitente estamos ante una sucesión impropia, puesto que no se trataba de varias adquisiciones sino de una sola y, sobre todo, no podía calificarse de «aislada» por cuanto se transmitían, en un mismo contrato, los elementos esenciales de la actividad, por lo que sería directamente aplicable el artículo 72 de la LGT. También se pronuncia en este sentido la Resolución del TEAC de 9 de junio de 1993. En cualquier caso, es importante mencionar que, aunque confundido, el tribunal entiende que en los supuestos de aplicación del artículo 13.2 del RGR estamos ante una presunción *iuris tantum* en la que es la Administración Pública quien debe probar la existencia de sucesión de empresa. Por el contrario, en la STS de 16 de octubre de 1987 no puede hablarse de sucesión impropia, ya que la transmisión de elementos aislados se produce a través de varios actos jurídicos (en concreto, tres escrituras notariales), por lo que la confirmación que hace el tribunal de la derivación de responsabilidad aplicando el artículo 13.2 del RGR no es, a nuestro juicio, ajustada a Derecho.

⁴³ A modo de ejemplo, la Resolución del TEAC de 3 de abril de 1990 considera que «las adquisiciones de elementos aislados del patrimonio, utillaje, instalaciones de una empresa, negocio o actividad económica, encubren la adquisición del todo o de la parte más importante de aquel patrimonio, utillaje o instalaciones»; en este mismo sentido, la Resolución del TEAC de 6 de abril de 1994 entiende que «La subsistencia de la ubicación, mismo domicilio social y clase de actividad, identidad del objeto social de los elementos personales de la empresa, tanto trabajadores como accionistas, así como clientes, fundamentan de modo concluyente la concurrencia de la sucesión». En este mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 1994 considera aplicable el concepto de sucesión impropia al haberse transmitido en varias operaciones maquinaria, vehículos, el derecho de marca y el inmueble, y existir identidad de objeto social. Tan sólo en la Resolución del TEAC de 12 de junio de 1997 se menciona expresamente que la transmisión de la titularidad debe realizarse a través de un «único» título jurídico, pero se identifica este supuesto con el establecido en el artículo 13.2 del RGR, identificación que, en nuestra opinión no es correcta. En cualquier caso, y al margen de la confusión del tribunal administrativo, la prueba de la existencia de sucesión incumbe también a la Administración Pública (TEAC de 8 de noviembre de 1978 y TEAC de 6 de abril de 1994).

con la intención de evitar negocios simulados⁴⁴. En este sentido, si se prueba⁴⁵ que detrás de varias adquisiciones aisladas se esconde un verdadero negocio de transmisión de la titularidad de una empresa, opinamos que nada obsta para que en el ámbito tributario se produzcan los efectos de una sucesión de empresa, es decir, la derivación de responsabilidad tributaria hacia el adquirente, todo ello por aplicación de los artículos 24 y 25 de la LGT y, por tanto, a través de un expediente de fraude de ley, pero esta afirmación no puede llevar a concluir que la adquisición aislada y a través de varios títulos de elementos de una empresa equivale a la denominada *sucesión impropia* y, por consiguiente, implica la transmisión de la titularidad de la misma conforme al artículo 72 de la LGT.

Así las cosas, nuestra conclusión es que el apartado segundo del artículo 13 del RGR se extralimita en su función de desarrollar el contenido del artículo 72 de la LGT, yendo más allá de lo establecido en el mismo, razón por la que abogamos por su nulidad.

Hasta el momento nos hemos referido a diversos requisitos que son necesarios para poder declarar la responsabilidad tributaria del adquirente en los supuestos de sucesión de empresa, requisitos o condicionantes que directa o indirectamente se extraen de la interpretación, acertada o no, del redactado de los artículos 72.1 de la LGT y 13.1 del RGR realizada por los órganos jurisdiccionales y administrativos.

Pues bien, junto a éstos debe añadirse un quinto requisito introducido a través de la doctrina del Tribunal Supremo y adoptado también por los órganos administrativos. Se trata de la denominada *solución de continuidad* o exigencia de que la sucesión en la titularidad sea «directa» entre el anterior titular de la actividad y el nuevo.

⁴⁴ Incluimos los contratos coligados dentro del ámbito de la simulación. Respecto a esta última, la STS de 11 de febrero de 1958 diferencia entre simulación absoluta y relativa cuando considera que «el negocio absolutamente simulado es nulo, no quedando nada de él al desaparecer la apariencia falsa que lo mostraba serio, no operándose ningún cambio jurídico por el acto simulado, mientras la simulación relativa, tiene por objeto la nulidad del negocio aparente, pero como la simulación no se agota en la simple producción de la apariencia, sino que ésta es un medio para ocultar el negocio verdadero que se concluye entre las partes, la ineficacia de la forma externa simulada no obstaculiza la validez eventual del negocio verdadero encerrado; la demostración de la simulación hace desaparecer la relación fingida que media entre las partes con el fin de enmascarar, pero deja intacta la relación verdadera que las partes han concluido secretamente, la cual será eficaz en cuanto reúna las condiciones necesarias para su existencia validez». En este mismo sentido, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS entiende que la simulación aparece cuando «de manera consciente y previo acuerdo entre dos o más personas -acuerdo simulatorio- se emite una declaración de voluntad no real para crear, con fines de engaño, la apariencia de un acto o negocio jurídico que no existe -simulación absoluta- o que es distinto del llevado a cabo, y que se pretende ocultar -simulación relativa-. Por su parte, ROSEMBUJ considera a los contratos coligados como una derivación o particularidad dentro de los contratos indirectos. Vid. ROSEMBUJ, T.: *op. cit.*, pág. 205. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario», en *TF*, núm. 85 (1997), pág. 60.

⁴⁵ Prueba que incumbe a quien afirma la existencia de negocio simulado o fraude de ley, en este caso la Administración Pública (STS de 8 de julio de 1993; STS de 14 de febrero de 1985 y STS de 7 de marzo de 1989) y que ofrece enormes dificultades tal y como lo ha reconocido el propio TS (STS de 5 de noviembre de 1988; STS de 23 de marzo, 29 de julio y 15 de noviembre de 1993). Respecto a las condiciones que deben darse para enervar la presunción de inocencia, *vid.* SAP de Sevilla de 6 de mayo de 1996.

Efectivamente, han sido los órganos jurisdiccionales los que han aportado el condicionante de la solución de continuidad o sucesión directa como requisito necesario en los supuestos de responsabilidad derivada de la aplicación del artículo 72.1 de la LGT y 13 del RGR, pero el mismo no ha sido desarrollado convenientemente con posterioridad.

Destacamos, al respecto, las STS de 8 de octubre de 1982 ⁴⁶ y 5 de febrero de 1988 ⁴⁷, que introducen el mencionado requisito, y la ya mencionada STS de 8 de marzo de 1995 en la que se considera que la expresión *sucedan por cualquier concepto* «no resulta en cambio tan omnicomprendiva que pueda incluir en la transferencia de responsabilidades a terceros, la sustitución sucesiva en la titularidad de un negocio, si entre una y otra actividad, se ha interrumpido y roto la solución de continuidad, por cuanto en tal caso no puede hablarse de verdadera sucesión jurídica, que constituye el único vehículo apto para producir la derivación». Como puede apreciarse, esta sentencia desarrolla el requisito de la solución de continuidad, pero sigue sin entrar a definir cuándo se entiende que esa continuidad se ha interrumpido o roto, hecho que usualmente es el interesado quien debe probarlo, por lo que habrá que estar a cada caso particular ⁴⁸.

Por su parte, los tribunales administrativos han adoptado este requisito, al ser recogido en su día por la ya conocida Resolución del TEAC de 10 de junio de 1992 en cuyo Considerando cuarto se establece como requisito esencial «*Que exista sucesión en sentido estricto, es decir directa, entre el obligado al pago y el sucesor en la titularidad*». Al margen de su mención, nada más se comenta al respecto en el resto del texto del tribunal y tampoco es un requisito que aparezca extensamente desarrollado en resoluciones administrativas.

Dicho esto, el escaso interés mostrado por los tribunales en sus sentencias y resoluciones se ha visto compensado por la gran importancia práctica que ha adquirido esta exigencia, sobre todo en los supuestos en que erróneamente se ha aplicado el artículo 13.2 del RGR, al ser la falta de ésta uno de los fundamentos más alegados por los presuntos responsables tributarios en el momento de oponerse al acto administrativo de derivación. La razón de tal interés tiene su origen en el hecho de que este requisito abre, indirectamente, una clara puerta al fraude o abuso de derecho ⁴⁹, puesto que

⁴⁶ Vid. supra nota 32 de este capítulo.

⁴⁷ En concreto, esta sentencia niega la existencia de sucesión de empresa en un supuesto en el que dos personas, ante una petición del Gobernador Civil, deciden asumir «temporal y provisionalmente» la dirección de un hotel con elevadas deudas.

⁴⁸ En concreto, esta sentencia recogía un supuesto en el que una señora iniciaba la misma actividad que había ejercido su difunto marido y en el mismo local, razón por la que la Administración Tributaria la había declarado responsable de las deudas de aquél derivadas del anterior negocio. El TS da la razón a la recurrente, la señora, al considerar que se había roto la continuidad entre las dos actividades porque el marido de la recurrente había cesado en la suya antes de fallecer, presentando la correspondiente baja censal de actividad. En este mismo sentido, la STSJ del País Vasco de 30 de octubre de 1995, siguiendo la doctrina de esa misma sala iniciada con la Sentencia de 30 de junio de 1992, considera que no puede hablarse de sucesión de empresa si antes de la misma la anterior explotación económica había cesado.

⁴⁹ Sobre la distinción entre estas dos figuras, vid. ROSEMBUI, T.: *op. cit.*, págs. 29-35.

sólo es necesario interponer un sujeto intermediario entre el deudor principal y su sucesor en la titularidad de la actividad para, acto seguido, alegar la inexistencia de sucesión de empresa. En este sentido, los tribunales administrativos han tenido muchos problemas de prueba en aquellas operaciones, muy frecuentes, en las que el patrimonio de una empresa era objeto de pública subasta, adjudicándose los bienes un sujeto que, posteriormente, vendía los mismos a un tercero, en muchas ocasiones el mismo sujeto embargado bajo otra forma jurídica o denominación, el cual continuaba con el ejercicio de la actividad originaria como nuevo titular de la misma.

La reacción del tribunal administrativo ha sido, sin embargo, rápida ante este tipo de operaciones en las que el interesado suele aducir el incumplimiento de este requisito para evitar la aplicación del artículo 72 de la LGT, y ha acudido a la teoría mercantil del «levantamiento del velo». En efecto, en la ya introducida Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996⁵⁰ se ha considerado la necesidad de aplicar la conocida *doctrina del levantamiento del velo* a estas «transmisiones ficticias o más o menos fraudulentas» para, de este modo, «impedir que con el desplazamiento de titularidad en claro fraude de ley se consiga cabalmente lo contrario de lo que pretende evitar el artículo 72 de la LGT, esto es la liberación del pago de deudas tributarias». De esta manera, el tribunal elimina jurídicamente al intermediario, existiendo, por tanto, sucesión directa entre el antiguo titular y el nuevo.

Al respecto, entendemos que la solución de continuidad queda, en cualquier caso, interrumpida cuando entre adquirente y transmitente se sitúa otro acto o sujeto, especialmente en los supuestos de adjudicación a través de pública subasta, puesto que en estos casos el acto interpuesto no es fruto de la voluntad del transmitente sino de la autoridad judicial.

En contra de esta opinión, la SAN de 23 de abril de 1998 considera que a pesar de que en el caso enjuiciado «formalmente» no existe solución de continuidad al darse una baja de actividad de la anterior empresa, una adjudicación por subasta de sus bienes, una alta de actividad de la nueva empresa y un excesivo lapso de tiempo entre todas estas actuaciones, se puede afirmar que se cumplen los requisitos del artículo 72 de la LGT.

Por su parte, el propio Tribunal Supremo ha sido más cauteloso a tales efectos, siendo un ejemplo de ello la citada Sentencia de 8 de octubre de 1982, en la que considera que «...la sucesión en la titularidad de las explotaciones y actividades en cuestión, mediante cesión, transmisión, enajenación o traspaso de la mencionada titularidad de aquéllas, ... no se produce, cuando tal titularidad se haya extinguido por abandono o cierre de las aludidas explotaciones o actividades, y hayan sido sus bienes, transcurrido además cierto tiempo desde tal cierre, adjudicados en subasta judicial a otras personas, ya que en este supuesto se ha roto todo nexo vinculador de una sucesión en la titularidad de la empresa deudora,...».

⁵⁰ Vid. supra nota 26 de este capítulo.

Así las cosas, compartimos el criterio mostrado por el Tribunal Supremo en la sentencia alegada, negando la aplicación «generalizada» de la doctrina del levantamiento del velo, defendida por el tribunal administrativo, puesto que la misma implicaría prácticamente la generación de una responsabilidad tributaria objetiva en los adquirentes de actividades y explotaciones económicas, objetivización que expresamente prohíbe la STC de 26 de abril de 1990, recogida en la reciente STS de 10 de noviembre de 1997. Esto no supone que, en aras de evitar la elusión fiscal, en algunos supuestos concretos pueda admitirse la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y considerar la existencia de una sucesión directa, pero, como ya hemos comentado, para ello no se podrá utilizar la vía del artículo 72 de la LGT, sino la de los artículos 24 y 25 del mismo texto legal. Sea como fuere, estaríamos, en estos casos, ante un fuerte problema de prueba, que incumbiría a la Administración Pública ⁵¹.

Llegados a este punto, y para concluir este capítulo, las condiciones que, en nuestra opinión, deben darse para poder hablar de sucesión de empresa a efectos de la aplicación del artículo 72 de la LGT son las siguientes:

- Que existan deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio empresarial del anterior titular, es decir, que no deriven de su condición de particular (en el caso de empresario individual especialmente).
- Que el anterior titular esté ejerciendo su actividad empresarial al tiempo de la transmisión de la empresa.
- Que esas deudas y responsabilidades se transmitan al sucesor en la titularidad de la empresa en sus dos aspectos, dinámico y estático, no siendo suficiente la sucesión en el mero ejercicio, y no identificándose la idea de titularidad a efectos del artículo 72 de la LGT con el concepto civil titularidad-propiedad.
- Que la transmisión de la titularidad de la empresa permita al adquirente continuar en el ejercicio empresarial, no siendo requisito imprescindible el que efectivamente continúe ese ejercicio.
- Que la sucesión en la titularidad se realice en el marco de una relación jurídica y a través de un único título jurídico, mediante el cual se transfiera al adquirente la empresa en bloque, como *universitas*, o los elementos esenciales de la misma que conforman una unidad funcional y autónoma.
- Que la sucesión sea directa entre transmitente y adquirente.

⁵¹ *Vid.* supra nota 45 de este capítulo.

CAPÍTULO 4. RESPONSABILIDAD Y SUCESIÓN EN EL ARTÍCULO 72 DE LA LGT

Analizado el concepto de sucesión de empresa y los supuestos en los que es aplicable el artículo 72.1 de la LGT y 13.1 del RGR, debemos averiguar qué institución jurídica es la que recogen estos artículos, y qué fundamenta la exigencia de las deudas y responsabilidades tributarias del anterior titular de la empresa al sucesor en dicha titularidad.

Para ello, analizaremos la evolución acaecida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la doctrina administrativa, exponiendo, posteriormente, nuestra opinión y la de otros autores.

1. Postura del Tribunal Supremo.

Inicialmente, la postura del máximo órgano judicial fue algo ambigua, existiendo escasos pronunciamientos sobre la naturaleza jurídica de la institución jurídica que, en opinión del tribunal, recogía el artículo 72 de la LGT aunque, en cualquier caso, entendiéndose que el mismo, junto al artículo 13.1 del RGR, establece un supuesto de *Responsabilidad Tributaria*, calificando, en ocasiones, la misma como solidaria ¹, pero sin argumentar tal calificación.

Efectivamente, en la STS de 19 de abril de 1978, el alto órgano judicial considera que el artículo 72 de la LGT establece un supuesto de responsabilidad solidaria sin extenderse más en su argumentación al respecto. Del mismo modo, la STS de 8 de octubre de 1982 ² no entra en el estudio de la institución jurídica que da lugar a la obligación del sucesor de hacer frente a las responsabilidades y deudas del transmitente, haciendo, eso sí, referencia desde un inicio a la responsabilidad tributaria pero sin ir más allá en su examen y sin calificar la misma como solidaria o subsidiaria. Por su parte, la STS de 26 de abril de 1985 ³ considera que «es impugnada la Sentencia apelada alegando sustancialmente que incurre en error al estimar que la compraventa de un inmueble es por sí sola bastante para aplicar al comprador el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 72 de la LGT...», no entrando en la justificación de la calificación de esa responsabilidad como solidaria ni volviendo a utilizar ese adjetivo.

¹ De hecho, en sus primeros pronunciamientos el TS no reflexionaba sobre el tipo de responsabilidad que establecía el artículo 72 de la LGT, sino que se centraba en el presupuesto de hecho recogido en ese artículo y que hemos analizado en el capítulo anterior.

² Vid. nota 32 capítulo 3.

³ Vid. nota 42 capítulo 3.

Esta falta de interés inicial y concreción del Tribunal Supremo da lugar a contradicciones que se reflejan en expresiones como que se ha producido una «transmisión de deudas» o «subrogación de deudas», hecho este que, de situarnos en el campo de la responsabilidad, no es acertado puesto que la titularidad de la deuda sigue siendo del deudor principal, que no desaparece de la relación tributaria y, por tanto, no se transmite al supuesto responsable ⁴. En este sentido la STS de 16 de mayo de 1991⁵ corrige esta contradicción al afirmar que «dicha sucesión (empresarial) 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, no desaparece como obligado tributario original ni queda eximido de su preexistente deber de pago,...» ⁶.

Esta sentencia es de cabal importancia dentro de la evolución de la doctrina jurisprudencial sobre esta materia, ya que enlaza la responsabilidad que nace del presupuesto de hecho del artículo 72.1 de la LGT y 13.1 del RGR ⁷ con la responsabilidad tributaria del artículo 37 de la LGT, afirmando, en su FD tercero, que «esa responsabilidad que, sin presumirse jamás, siempre tiene un origen legal y no cabe que sea objeto de transacción» ⁸. Asimismo, por primera vez el Tribunal Supremo argumenta claramente sobre la calificación de la responsabilidad como solidaria o subsidiaria, decantándose por esta última al considerar que el artículo 72 de la LGT nada establece al respecto, siendo aplicable, por tanto, el segundo apartado del artículo 37 del mismo texto legal, a tenor del cual, «salvo precepto expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria» ⁹.

El razonamiento anterior se ve confirmado poco después en la STS de 26 de enero de 1994, sentándose doctrina al respecto, en la que expresamente se considera que la responsabilidad tributaria derivada del artículo 72.1 de la LGT es una «responsabilidad subsidiaria».

⁴ Efectivamente, una de las diferencias esenciales entre responsabilidad y transmisión de la deuda es que esta última implica un cambio de deudor en la obligación tributaria. Cfr. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *op.cit.*, pág. 54 s.

⁵ En esta sentencia, el tribunal reconoce que se ha producido una sucesión de empresa, ya que considera probados hechos tales como el parentesco entre un socio de la sociedad transmitente y el empresario adquirente, identidad de parte del mobiliario e inmuebles y la solicitud de cambio de titularidad ante el Ayuntamiento. Sin embargo, se anula la providencia de apremio impugnada al no haberse notificado la misma, previamente, al transmitente de la empresa-deudor principal ni respetarse el procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria establecido en la LGT. En este mismo sentido, la STS de 1 de enero 1994 considera, también en su FD tercero, que «el art. 72 de la citada Ley (LGT), cuando trata de la responsabilidad por sucesión inter vivos en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, está analizando, realmente, un supuesto de responsabilidad tributaria, pero no de sucesión, pues el primer titular que transfiere la explotación o la actividad no desaparece como obligado tributario...», aunque no entra a calificar el tipo de responsabilidad.

⁶ Avanzamos que la anterior argumentación es válida, de situarnos en el ámbito de la responsabilidad tributaria, que es la única institución jurídica que, como veremos, reconoce el alto tribunal en el artículo 72 de la LGT.

⁷ Nótese que el apartado segundo del artículo 13 del RGR no es objeto de mención.

⁸ Transacción que es habitual entre transmitente y adquirente y que no vincula a la Administración Pública al ser contraria al principio de indisponibilidad.

⁹ Recordamos aquí que el adjetivo «legal» no se introdujo hasta la reforma de julio de 1995, sin embargo, el propio tribunal no aplica la remisión a la solidaridad prevista en el artículo 13.3 del RGR. Vid. comentarios cap. II.

2. Doctrina administrativa.

El estudio de la evolución de la doctrina administrativa debe hacerse, para su correcto y pleno entendimiento, diferenciando dos etapas distintas, siendo el punto de inflexión la reforma de la LGT por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que introdujo, entre otros cambios, el adjetivo *legal* al segundo apartado del artículo 37 del mismo texto normativo ¹⁰.

Efectivamente, hasta la citada reforma de 1995 los tribunales administrativos consideraban la existencia de un supuesto de *responsabilidad solidaria* basándose en la dicción literal del artículo 13.3 del RGR, a tenor del cual:

«La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste.»

Ciertamente, la redacción de este apartado del artículo 13 del RGR no es muy afortunada, ya que, en nuestra opinión, adolece de cierta ambigüedad al no quedar claro si se está refiriendo a la responsabilidad *tributaria* solidaria o a la *solidaridad civil* que, por otra parte, no puede darse entre deudor principal y responsable al resultar obligados ambos por presupuestos de hecho distintos ¹¹.

Esta ambigüedad se refleja en las resoluciones de los tribunales administrativos, en las que, aplicando el citado artículo, consideran la existencia de una responsabilidad solidaria sin entrar en mayores especificaciones y sin utilizar el término «tributaria» ¹². Tan sólo en algunas resoluciones como la del TEAC de 1 de abril de 1993 se menciona el carácter tributario de la responsabilidad establecida en el artículo 13.3 del RGR, afirmando, a su vez, la plena aplicabilidad del citado artículo ¹³. Por el contrario, en otras resoluciones administrativas se vislumbra una interpretación del artículo 13.3 del RGR alejada del ámbito de la responsabilidad tributaria. Un claro ejemplo de esto

¹⁰ Vid. nota 9, cap. II.

¹¹ En este sentido, la STS de 16 de mayo de 1991 reconoce en estos casos la existencia de una obligación accesoria de garantía junto a la obligación principal o deuda tributaria, produciéndose, por tanto, dos presupuestos de hecho, el hecho imponible generador de la deuda tributaria y el presupuesto de hecho de la citada obligación accesoria. El sujeto obligado es el transmitente en el primer caso, mientras que el adquirente lo sería en el segundo. Cfr: DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones...(II)», *op.cit.*, pág. 355.

¹² V. TEAC de 17 de diciembre de 1987; TEAP de Zaragoza de 28 de noviembre de 1988; TEAC de 19 de noviembre de 1991; TEAC de 10 de junio de 1992; TEAC de 26 de febrero de 1992; TEAC de 9 de junio de 1993; TEAC de 6 de abril de 1994.

¹³ En esta resolución, sorprende cómo el tribunal admite la existencia de una posible contradicción entre el artículo 13 del RGR y el artículo 37.2 de la LGT y, al mismo tiempo, afirma la aplicación de aquél argumentando su incompetencia para pronunciarse sobre su posible nulidad, prescindiendo de la doctrina del Tribunal Supremo al respecto.

último es la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 1990, que entiende que «La responsabilidad derivada de este acuerdo tiene la naturaleza jurídica de constituir una garantía, como se deriva claramente de la Ley General Tributaria, que la regula en su artículo 72 con tal carácter, y, en este sentido, no requiere, como pretenden los reclamantes, necesariamente que previamente el deudor inicial haya sido declarado insolvente sino que se puede exigir indistintamente a ambos, o si se quiere, solidariamente,...»; o la Resolución de 3 de abril de 1990, que considera que «... se trata simplemente de una garantía que se reserva el Tesoro Público para el cobro de los tributos que le corresponden,, sin que tampoco haya de considerarse necesaria para la exigencia de responsabilidad la prueba de la existencia de encubrimiento doloso».

Por consiguiente, vemos cómo en esta etapa la ambigüedad es la nota dominante en la doctrina administrativa.

Transcurrida esta etapa inicial, a partir de la mencionada reforma de 1995 se produce un punto de inflexión en la doctrina administrativa, evolucionando hacia una progresiva objetivización de la responsabilidad, ya iniciada en la etapa anterior, y sustrayendo el artículo 72 de la LGT de la normativa tributaria sobre responsabilidad.

En efecto, hasta la reforma en julio de 1995 de la LGT, en las resoluciones administrativas sobre este tema no se utilizaba el adjetivo «tributaria» para calificar la responsabilidad derivada del artículo 72, pero tampoco era de uso habitual el de «civil», dando lugar a la mencionada ambigüedad; sin embargo, a partir de julio de 1995 comienza a utilizarse el término *objetiva* para calificar a esa responsabilidad y resulta ya habitual leer expresiones tales como que se está ante un supuesto de *asunción ex lege de la deuda tributaria*. La razón del cambio radica, en nuestra opinión, en la creencia que la nueva redacción del apartado segundo del artículo 37 de la LGT implica que, de considerar como tributaria la responsabilidad derivada del artículo 72, el apartado tercero del artículo 13 del RGR sería contrario al mismo y, por consiguiente, nulo, con lo que la responsabilidad forzosamente sería *subsidiaria*¹⁴. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 10 de enero de 1996 al considerar que «La responsabilidad que se establece en el artículo 72 LGT deriva de entender que se produce *ex lege* una asunción de deuda...; el origen de la responsabilidad determina carácter objetivo de la misma» y otras Resoluciones del TEAC como las de 11 de abril, 8 de mayo, 22 de noviembre y 4 de diciembre de 1996.

Dicho esto, se debe resaltar que la fundamentación o justificación de los tribunales administrativos radica en el carácter garantista del crédito tributario del artículo 72 de la LGT y en la posición sistemática de éste en el mismo texto legal, en capítulo distinto al dedicado a la responsabilidad tributaria.

¹⁴ Como ya afirmaba MAZORRA MANRIQUE DE LARA con la anterior redacción del artículo 37 de la LGT, el artículo 72 del mismo texto legal recoge un supuesto de responsabilidad subsidiaria no establecido expresamente por la ley, sino a través de la presunción de subsidiariedad que establece el segundo apartado del citado artículo 37. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *op. cit.*, pág. 131.

Al respecto, la fundamentación de los tribunales administrativos en el «*carácter garante del artículo 72 de la LGT*» nos parece claramente insuficiente para poder sostener la existencia de un supuesto de responsabilidad objetiva por asunción *ex lege* de la deuda tributaria. Ciertamente, el artículo 72 establece una obligación accesoria de garantía de la deuda tributaria, pero la misma es atribuible también a la responsabilidad tributaria regulada en los artículos 37 y siguientes de la LGT, sin que por ello pueda hablarse de la existencia de responsabilidad objetiva alguna.

Por lo que hace referencia a la posición sistemática del artículo 72 de la LGT, a nadie escapa que el mismo se encuadra en el capítulo dedicado a las «Garantías», alejado, por tanto, del relativo a «Los responsables», pero ello no puede servir de fundamento para no aplicar el régimen de la responsabilidad tributaria a este artículo, máxime cuando el legislador español no se caracteriza por su orden y coherencia¹⁵. Además, si tenemos en cuenta que este precepto puede aplicarse también a un supuesto de sucesión, es fácil justificar su no inclusión en un capítulo dedicado exclusivamente a la responsabilidad. En este sentido, SÁNCHEZ GALIANA¹⁶ justifica precisamente la situación sistemática del artículo 72 de la LGT aludiendo al hecho de que el mismo no sólo recoge un supuesto de responsabilidad tributaria.

Concluyendo, por tanto, podemos afirmar que a partir de 1995 los tribunales administrativos, en sus resoluciones, han ido paulatinamente sustrayendo al artículo 72 de la LGT del ámbito de la responsabilidad tributaria para llevarlo al de la responsabilidad objetiva y solidaridad civiles¹⁷.

3. Conclusiones.

3.1. Sobre la doctrina.

Al inicio de esta obra comentábamos que tradicionalmente la doctrina, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo, entendía que el artículo 72 de la LGT recogía un supuesto de *responsabilidad tributaria*, existiendo, sin embargo, dos posturas acerca de si la misma era solidaria o subsidiaria¹⁸.

¹⁵ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: «La sucesión en la deuda por el Impuesto sobre Sociedades ante el art. 72 de la LGT», en *CT*, núm. 3 (1972), pág. 160.

¹⁶ *Ibidem*. pág. 375.

¹⁷ Lo cual no deja de ser una contradicción, ya que en la práctica de los órganos de la Hacienda Pública se aplica la normativa sobre responsabilidad tributaria en lo concerniente a la exigencia de una declaración previa de responsabilidad y el impago del deudor principal en período voluntario.

¹⁸ *Vid.* supra capítulo I y nota núm 7.

Asimismo, comentábamos que más recientemente se había propuesto una nueva línea doctrinal que, sin rechazar plenamente la anterior, consideraba incluido en el ámbito de aplicación del citado artículo otras instituciones jurídicas distintas de la responsabilidad tributaria.

En este sentido, MAZORRA MANRIQUE DE LARA abre la puerta a esta línea doctrinal al considerar que en los supuestos de sucesión *mortis causa* en los que se dé el presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT, éste es norma especial respecto a la regulación civil de la sucesión, que es aplicable, mientras que en el supuesto de sucesión *inter vivos* se aplica la normativa sobre responsabilidad tributaria subsidiaria, que es, según esta autora, la que establece el citado artículo ¹⁹.

Por su parte, SÁNCHEZ GALIANA va más allá al reconocer expresamente que en el artículo 72 de la LGT aparecen regulados dos supuestos diferenciados con efectos distintos, por un lado un supuesto de sucesión, que subsume en la sucesión hereditaria, y por otro, un supuesto de extensión de responsabilidad tributaria subsidiaria. Asimismo, SÁNCHEZ GALIANA considera la posibilidad de una auténtica sucesión tributaria en el supuesto de fusión de sociedades, aunque no desarrolla a fondo su argumentación ²⁰.

Finalmente, RUIBAL PEREIRA ²¹, partiendo de las anteriores argumentaciones, y de forma más clarificadora, construye la teoría, acertada en nuestra opinión, de que el artículo 72 de la LGT recoge un presupuesto de hecho, la sucesión de empresa, que tiene un *efecto sucesorio* cuya consecuencia es la responsabilidad tributaria del adquirente y cuya regulación se encomienda a normas e instituciones distintas en función del supuesto concreto de sucesión de empresa en que se esté.

En efecto, consideramos que el artículo 72 de la LGT no regula un supuesto de responsabilidad tributaria o civil, tan sólo establece un supuesto de hecho, la sucesión de empresa, cuya consecuencia o efecto jurídico es la obligación del adquirente de responder de las deudas tributarias del transmitente, obligación que se hace exigible y se regula a través de diversas instituciones jurídicas a las que se remite el citado artículo en función del supuesto concreto de sucesión de empresa. Por tanto, ante un caso concreto, el procedimiento de actuación debe iniciarse con el análisis del supuesto de sucesión y no del efecto jurídico consecuencia del mismo, puesto que de lo contrario puede concluirse con la aplicación de una institución jurídica errónea ²².

¹⁹ De esta manera, esta autora reconoce implícitamente que el presupuesto de hecho de este artículo puede dar lugar a la aplicación de una normativa distinta a la de la responsabilidad tributaria, a pesar de afirmar que la citada norma recoge un presupuesto de responsabilidad subsidiaria. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *op.cit.*, pág. 130 s.

²⁰ SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op.cit.*, págs. 375; 387.

²¹ RUIBAL PEREIRA, L.: *op.cit.*, pág. 268 s.

²² Éste ha sido, por otra parte, el común error que han cometido los tribunales administrativos y jurisdiccionales.

A partir de la anterior argumentación, que suscribimos, entendemos que en los diversos supuestos de sucesión de empresa pueden concluir, por remisión del artículo 72 de la LGT, tres instituciones distintas: la responsabilidad tributaria subsidiaria, la sucesión civil y la sucesión estrictamente tributaria.

3.2. Sobre la responsabilidad del artículo 72 de la LGT.

La normativa sobre responsabilidad tributaria es de aplicación a los supuestos de sucesión de empresa cuando la misma se produzca por un acuerdo de voluntades entre dos personas, físicas o jurídicas. En este caso, la aplicación de la responsabilidad tributaria se justifica al no haber desaparecido el transmitente de la relación jurídico-tributaria, puesto que el mismo seguirá siendo obligado frente a la Hacienda Pública, con lo se habrá producido una extensión de la responsabilidad hacia el adquirente. Asimismo, en consonancia con la doctrina del Tribunal Supremo ²³, la responsabilidad tributaria será subsidiaria por la relación del artículo 72 de la LGT con el artículo 37 del mismo texto legal, y no haber precepto *legal* en contrario.

3.3. Sobre la sucesión en la deuda tributaria según el artículo 72 de la LGT.

Establecida la existencia de un supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria en el artículo 72 de la LGT, nada obsta para que de la lectura de este precepto legal se pueda contemplar también la existencia de un supuesto de sucesión tributaria que, a pesar de circunscribirse en su literalidad a las deudas y responsabilidades tributarias, es extensible, *a sensu contrario*, a los créditos o beneficios tributarios del anterior titular de la actividad ²⁴.

Efectivamente, no hay motivo para negar la posibilidad de que el artículo 72 de la LGT se remita a la aplicación de la normativa sobre sucesión jurídica, siempre que se cumplan los requisitos propios de esta institución jurídica, debiendo discutir, eso sí, si se trata de una sucesión civil o tributaria y su normativa aplicable.

Dicho esto, no puede ni debe olvidarse que para poder hablar de «sucesión» es requisito previo la desaparición del sujeto pasivo causante o transmitente, puesto que de lo contrario nos situaríamos nuevamente en el campo de la responsabilidad tributaria ²⁵. Esta desaparición, debe darse

²³ Vid. supra apartado 1 de este capítulo.

²⁴ Al efecto, no olvidemos que el título sucesorio por excelencia es la herencia.

²⁵ Cfr. GONZÁLEZ BIEDMA, E.: *op.cit.*, pág. 1.055.

por muerte, en el caso de ser persona física, o por extinción, si se trata de persona jurídica, ya que el principio de indisponibilidad del artículo 36 de la LGT prohíbe la negociación o transacción de la deuda tributaria al margen de los supuestos legales de transmisión establecidos en la normativa tributaria ²⁶.

Sentado lo anterior, debemos analizar ahora qué tipo de sucesión es la que se entiende aplicable al supuesto de sucesión de empresa del artículo 72 de la LGT y si podemos hablar de la existencia de una sucesión estrictamente tributaria, diferente de la civil. Para ello, es necesario distinguir dos posibilidades:

3.3.1. El transmitente es una persona física que fallece.

En este supuesto, nos situaríamos en el ámbito propio de la *sucesión civil mortis causa*, debiendo conectar el artículo 72 de la LGT con el apartado cuarto del artículo 10 del RGR a tenor del cual «Los sucesores *mortis causa* de los obligados al pago de las deudas tributarias enumerados en los apartados anteriores se subrogarán en la posición del obligado a quien sucedan», y éste con la normativa civil que regula la sucesión, no siendo aplicable, por tanto, la normativa tributaria sobre responsabilidad ²⁷.

Por su parte, en el caso de sujetos pasivos infractores, la conexión con la sucesión civil se realiza a través del artículo 89.3 de la LGT, a tenor del cual «A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios....».

Dicho esto, llamamos la atención sobre dos cuestiones:

- 1.^a El término «se subrogarán» en el redactado del artículo 10.4 del RGR, a diferencia de cuando hablábamos de responsabilidad, sí está correctamente utilizado, puesto que la característica básica de toda sucesión es que una persona entra en la posición jurídica de otra.
- 2.^a La aplicación de *la aceptación a beneficio de inventario* al supuesto establecido en el artículo 72 de la LGT. Efectivamente, opinamos que nada impide la presencia de este beneficio en un supuesto al que, por otra parte, se le aplica la normativa civil sobre sucesiones, entendiendo, sin embargo, que la puntualización del legislador tributario era innecesaria, máxima cuando ya lo establecen otros artículos como el 10.5 del RGR ²⁸.

²⁶ Cfr: MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *op.cit.*, pág 58.

²⁷ Esta conexión también puede realizarse a través del artículo 15.1 del RGR.

²⁸ En este mismo sentido, SÁNCHEZ GALIANA entiende también aplicable el beneficio de inventario. Por el contrario, PÉREZ ROYO opina que se está ante una redacción defectuosa del artículo 72 de la LGT. Por su parte, PABÓN DE ACUÑA y MAZORRA MANRIQUE DE LARA opinan que el beneficio de inventario operaría sólo para el resto de deudas no derivadas

Dicho esto, el hecho que la sucesión civil pueda ser universal o particular, hace que la misma pueda ser contemplada dentro del supuesto del artículo 72 de la LGT sin necesidad de que se transmita al adquirente todo el patrimonio del causante, siendo suficiente con que lo transmitido sea la titularidad en la empresa de este último, hecho este que es factible a través de un legado.

En efecto, si el adquirente recibe la titularidad de la empresa en virtud de legado, la responsabilidad debe limitarse al activo en que consiste ese legado, no pudiéndose ir contra el patrimonio personal del legatario que, como establece el Código Civil, no puede acogerse al beneficio de inventario. SÁNCHEZ GALIANA, por su parte, opina lo contrario fundamentándose en la existencia de la certificación que establece el segundo apartado del artículo 72 de la LGT. Sin embargo, no creemos acertada esa opinión sobre la base de que la citada certificación no es exclusiva del legatario, sino de todo adquirente, incluido el heredero que sí tiene, además, el beneficio de inventario²⁹.

3.3.2. El transmitente es una persona jurídica.

Nos situamos, en este caso, ante un supuesto de disolución sin liquidación de una sociedad³⁰ que, en nuestra opinión, se circunscribe a las operaciones de fusión que recoge el artículo 233 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, LSA), aprobado por RDL 1564/1989, de 22 de diciembre, cuya literalidad establece:

- «1. La fusión de cualesquiera sociedades en una sociedad anónima nueva implicaría la extinción de cada una de ellas y la transmisión en bloque de los respectivos patrimonios sociales a la nueva entidad que haya de adquirir por sucesión universal los derechos y obligaciones de aquéllas.
2. Si la fusión hubiese de resultar de la absorción de una o más sociedades por otra anónima ya existente, ésta adquirirá en igual forma los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social en la cuantía que proceda.»

Efectivamente, de este artículo se puede extraer claramente la existencia de una sucesión de empresa entre dos sujetos, conforme al artículo 72.1 de la LGT, ya que se transmite una empresa en bloque, a través de un título sucesorio (el acuerdo de fusión) y respetando la solución de continuidad en las relaciones jurídicas del sujeto transmitente.

de la actividad empresarial del transmitente, al considerar que, en este caso, el artículo 72 de la LGT es norma especial respecto a la regulación del Código Civil. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op.cit.*, pág. 383. PÉREZ ROYO, F.: *op. cit.*, pág. 159 s. PABÓN DE ACUÑA, J.M.: *op. cit.* pág. 969. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *op.cit.*, pág. 60 s.

²⁹ Cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op.cit.*, pág. 381 s.

³⁰ De liquidarse la sociedad, no estaríamos ante una sucesión de empresa, ya que no se transmitiría actividad o explotación alguna, aplicándose, en estos casos, el artículo 89.4 de la LGT.

Asimismo, puede hablarse de *sucesión*, puesto que el sujeto transmitente se extingue y, por tanto, desaparece, habiendo transmitido sus derechos y obligaciones (su patrimonio universal) al adquirente, que ocupará, de este modo, la posición del anterior sujeto en todas las relaciones jurídicas de éste, incluidas las de carácter tributario ³¹.

Sentada ya la existencia de una sucesión en la deuda tributaria conforme al supuesto del artículo 72 de la LGT, es necesario calificar la misma.

A diferencia del punto anterior, no es posible la calificación de la sucesión como «civil» a través de la remisión al artículo 10.4 del RGR, al referirse el mismo a los supuestos de *sucesión mortis causa* que, como ya comentamos, sólo es predicable de las personas físicas. Por igual motivo tampoco es factible la vía del artículo 89.3 de la LGT al referirse éste a «la muerte de los sujetos infractores» y la aplicación del apartado cuarto del mismo artículo no es posible al referirse el mismo a supuestos de disolución y «liquidación» de sociedades.

Así las cosas, la única posibilidad es la de la existencia de una auténtica *sucesión estrictamente tributaria*, que se produciría en los supuestos de fusión de sociedades, conforme al artículo 233 de la LSA, y que, desde un punto de vista tributario, vendría regulada en el artículo 104 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), debiendo conectar, por tanto, este precepto con el artículo 72 de la LGT.

Efectivamente, dentro del capítulo VIII de la LIS, que recoge el Régimen Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, se halla el artículo 104, de rúbrica «Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias» y cuyo apartado primero establece:

«Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 97 determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente.»

Es de notar que el precepto transcrito es aplicable a los supuestos regulados en el artículo 97 de la LIS, siempre y cuando los mismos den lugar a una sucesión *universal*, es decir, cuando se transmita la totalidad de los derechos y obligaciones de la empresa transmitente. El comentario no es baladí, puesto que este requisito no se da en todas las operaciones que establece el citado artículo.

³¹ En este sentido, la Resolución del TEAC de 2 de marzo de 1994 establece que en los supuestos de fusión entre sociedades «... se desprende en primer lugar la pérdida de la personalidad jurídica de las sociedades absorbidas que como tales dejan de existir y en segundo lugar la asunción por parte de la absorbente de los derechos y obligaciones de las mismas, extremo este último que, por otra parte, viene refrendado en cuanto al ámbito tributario mediante la interpretación a *sensu contrario* del artículo 72 de la LGT...». Vid. también TEAC de 13 de mayo y 11 de noviembre de 1993 y TEAC de 2 de septiembre de 1994.

En efecto, este precepto de la LIS contempla las operaciones de fusión del artículo 233 de la LSA, añadiendo o especificando un supuesto concreto de fusión por absorción consistente en que la entidad absorbente es titular de la totalidad de participaciones de la absorbida, junto con otros como el de la escisión total o parcial, la aportación no dineraria de rama de actividad o el canje de valores, pudiéndose hablar de la existencia de una sucesión universal en el caso de la fusión pero no en el resto de operaciones, ya que en las mismas o bien no desaparece el transmitente (como es el caso de la aportación no dineraria, del canje de valores y de la escisión parcial) o, aunque éste se extinga, su patrimonio universal no se transmite en bloque a un solo adquirente, sino a varios (caso de la escisión total)³². Por consiguiente, así como la sucesión civil puede ser contemplada dentro del artículo 72 de la LGT sin necesidad de que el transmitente transfiera todo su patrimonio a un adquirente, siendo suficiente con que se transmita la titularidad de la empresa del causante, en la sucesión tributaria contemplada conforme al artículo 97 y 104 de la LIS en relación con el artículo 72 de la LGT, es preceptiva que lo que se transmita a la sociedad adquirente sea todo el patrimonio de la transmitente³³. Firme lo anterior, entendemos, sin embargo, que en el caso de probarse la existencia de una sucesión universal realizada bajo otra forma negocial o sin cumplir los requisitos que establece la normativa a tal efecto, el citado supuesto no evitaría la exigencia de responsabilidades tributarias al adquirente, pero a través de un expediente de fraude de ley y por aplicación del artículo 25 de la LGT³⁴.

Por último, autores como SÁNCHEZ GALIANA³⁵ entienden también aplicable el artículo 72 de la LGT en el caso de que la sociedad no sólo se disuelva, sino también se liquide repartiendo el activo y pasivo de la misma entre sus socios. Nuestra opinión es, sin embargo, contraria a la anterior aplicación, al entender que en este caso no se transmite una empresa en su globalidad, como una *universitas*, tanto a nivel orgánico como funcional, sino que tan sólo se produce una traslación de elementos concretos de aquélla. En este sentido, a este supuesto se le aplicaría tan sólo el criterio de afectación establecido en el segundo apartado del artículo 104 de la LIS, pero no su apartado primero.

Llegados a este punto, nuestra conclusión es que en el artículo 72 de la LGT pueden confluír tres instituciones jurídicas distintas en función de los caracteres propios del supuesto de sucesión de empresa ante el cual nos hallemos, lo que no significa que esas figuras jurídicas estén reguladas

³² Para estas operaciones en las que la sucesión es particular, el propio artículo 104 en su apartado segundo establece la garantía de afectación de los bienes y derechos transmitidos a las obligaciones y derechos tributarios inherentes a los mismos.

³³ El motivo, por otro lado, es lógico si tenemos en cuenta que en las personas jurídicas no puede distinguirse un patrimonio particular del patrimonio empresarial, puesto que todos los derechos y obligaciones tienen la consideración de este último.

³⁴ En este sentido, damos aquí por reproducidos los comentarios y anotaciones introducidas en el apartado cuarto del capítulo 3.

³⁵ SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op.cit.*, pág. 387.

en el propio artículo, sino que dentro del supuesto de sucesión de empresa, que es el contemplado por este precepto, pueden confluir tres instituciones a cuya regulación, en su caso, se remitirá el citado artículo.

Estas tres figuras jurídicas son:

1. La responsabilidad tributaria subsidiaria, en los casos en que el anterior titular de la actividad, sea persona física o jurídica, no desaparezca y siga siendo obligado principal frente a la Hacienda Pública. En este caso, se conectaría el artículo 72 de la LGT con el 37 y ss. del mismo texto.
2. La sucesión *mortis causa*, estrictamente civil, en los casos en que el transmitente sea una persona física que fallezca. Aquí, la conexión entre el artículo 72 de la LGT y la sucesión civil se realiza, principalmente, a través del apartado cuarto del artículo 10 del RGR y 89 de la LGT.
3. La sucesión tributaria, en los casos de fusión de sociedades. En este caso, el artículo 72 de la LGT enlazaría con el artículo 97 y 104 de la LIS.

Sentado lo anterior, la remisión a tres normativas distintas sobre la base del supuesto de sucesión de empresa del artículo 72 de la LGT, provoca desigualdades, especialmente en lo relativo al alcance de la responsabilidad, en sentido genérico, del adquirente. Obviamente, puede objetarse que no se trata de supuestos idénticos, puesto que se dan algunas circunstancias de hecho y de derecho que hace distintas las tres hipótesis, pero no debe olvidarse que, en cualquier caso, existe un denominador común de gran importancia, como es la existencia de una sucesión de empresa, por lo que sería deseable unificar esta materia.

CAPÍTULO 5: POSICIÓN JURÍDICA DEL ADQUIRENTE Y ALCANCE DE SU RESPONSABILIDAD

1. Posición jurídica del adquirente.

Entramos aquí a analizar qué lugar ocupa el adquirente, en los supuestos de sucesión de empresa, dentro de la diversa tipología de obligados al *pago de las deudas tributarias* que recoge la normativa tributaria española. La cuestión, aunque teórica, no es baladí desde un punto de vista práctico, puesto que en función de la calificación jurídica que reciba el adquirente, la responsabilidad de éste será mayor o menor.

El artículo 10.2 del RGR en su apartado b) recoge la figura del *adquirente de explotaciones y actividades económicas*, que sitúa, junto a los responsables, dentro de lo que ya hemos denominado como *obligados tributarios secundarios*, es decir, sujetos que responden al pago en segundo lugar, después del deudor principal, al no tener una relación directa con el hecho imponible realizado por este último ¹.

Esta clasificación es, sin embargo, demasiado simple y general, ya que no prevé las diversas situaciones que pueden darse en un supuesto de sucesión de empresa. Además, el hecho de que esta figura esté prácticamente vacía de contenido normativo provoca que la calificación del adquirente vaya íntimamente ligada al tipo concreto de sucesión de empresa y a la institución jurídica a que se remita el artículo 72 de la LGT. Como veremos, esto provoca una falta de uniformidad a los efectos de establecer el alcance de la responsabilidad (en general) del adquirente de la explotación económica, consecuencia que, en justicia, no es aceptable, ya que no se puede olvidar que, en cualquier caso, se trata de sujetos que han sucedido a otro en la titularidad de una empresa conforme al citado precepto de la LGT.

Sea como fuere, debemos distinguir también aquí entre las tres instituciones jurídicas que pueden converger en el supuesto de hecho del artículo 72 de la LGT.

Si el artículo 72 de la LGT se remite a la normativa sobre responsabilidad tributaria (subsidiaria), se calificará al adquirente dentro de la categoría de los responsables tributarios del artículo 37 del mismo texto legal, siendo válidas aquí las reflexiones introducidas en el segundo capítulo acerca de la situación de aquéllos dentro de la diversa tipología de sujetos en Derecho Tributario, con el matiz a que haremos referencia en el siguiente apartado al referirnos al alcance de la responsabilidad.

Por el contrario, si el artículo 72 de la LGT se remite a la institución de la sucesión tributaria, nos hallaríamos ante la figura del *sucesor tributario*, que, al igual que ocurre con el *adquirente de explotaciones económicas*, adolece de una regulación y contenidos claramente definidos por el ordenamiento tributario. Efectivamente, debemos decir que nuestro ordenamiento tributario no regula de forma concreta la figura del sucesor, no le da un contenido propio que lo distinga plenamente de otras figuras subjetivas. En este sentido, y siguiendo a RUIBAL PEREIRA, sólo podremos definir al sucesor por su característica principal, entrar en la posición jurídica de otro sujeto, asumiendo sus derechos y obligaciones. De esta manera, el sucesor coexistirá con otros obligados tributarios salvo, obviamente, al que ha causado la sucesión ².

¹ Vid. supra capítulo II.

² Esta subrogación no implica la plena asimilación entre la posición que tenía el anterior obligado frente a la Hacienda Pública y la que ostenta el sucesor al subrogarse en la misma. Del mismo modo, el sucesor, subjetivamente, no puede identificarse plenamente con el obligado tributario a que ha subrogado en su posición. A modo de ejemplo, el sucesor que entra en la posición de un contribuyente o de un sustituto no podrá ser calificado de *sujeto pasivo*. Cfr. RUIBAL PEREIRA, L.: *op.cit.*, págs. 135-160.

Finalmente, si el artículo 72 de la LGT se remite a la sucesión civil, será aplicable la normativa civil sobre esta materia y estaremos ante la figura del *heredero o legatario*, según el caso.

Dicho esto, la citada falta de uniformidad se ve reflejada en las diversas resoluciones de los tribunales administrativos y jurisdiccionales.

En efecto, la jurisprudencia del TS es unánime al considerar al adquirente como responsable tributario, circunstancia esta que es lógica si tenemos en cuenta que este tribunal entiende aplicable al artículo 72 de la LGT la normativa sobre responsabilidad tributaria, siendo un claro ejemplo de ello la ya comentada Sentencia de 16 de mayo de 1991 ³.

Por el contrario, en las resoluciones de los tribunales administrativos al adquirente se le califica habitualmente como *responsable solidario* en aquellas resoluciones anteriores a la reforma, en julio de 1995, de la LGT ⁴. Tan sólo se aparta del pronunciamiento general la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 1990 al considerar al adquirente como sujeto pasivo ⁵. Sin embargo, a partir de la citada reforma, y en consonancia con lo ya comentado en el capítulo anterior, aparecen calificaciones más sorprendentes como son la de *titular del hecho imponible* o la de *sujeto pasivo-deudor principal* sin más, utilizadas con la clara finalidad de extender la responsabilidad a la totalidad de la deuda tributaria ⁶, a la obligación de retener, e incluso a las sanciones en estos supuestos de sucesión de empresa, en los que considera que se está ante una «asunción *ex lege* de deuda» o «responsabilidad objetiva».

A modo de ejemplo, podemos citar la Resolución del TEAC de 8 de mayo 1996 ⁷ en la que sorprendentemente se considera que «el sucesor en el art. 72 es considerado sujeto pasivo a partir del momento en que sucede a otro titular, aun cuando éste no quede relevado de la obligación de pago»; en este mismo sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 1996 en la que se considera la existencia de un nuevo sujeto pasivo o deudor principal, el de los *adquirentes de explotaciones y actividades económicas* ⁸. Al respecto, nos preguntamos a qué tipo de sujeto pasivo se refiere el tribunal, puesto que no puede hablarse de sustituto, al permanecer el obligado principal, ni de contribuyente al existir ya éste, y la mención de los adquirentes de explotaciones y actividades económicas en el artículo 10.2 del RGR, en su apartado b), excluye su consideración como deudores principales.

³ Vid. nota 5 capítulo IV.

⁴ Vid. nota núm. 9, capítulo II.

⁵ Vid. apartado 2, capítulo IV.

⁶ Entendida ésta conforme al artículo 58 de la LGT.

⁷ Esta resolución recoge un supuesto de sucesión de empresa en la que tras el cese en la actividad de una sociedad, se constituía otra que ocupaba el mismo local y ejercía idéntica actividad, habiendo práctica coincidencia entre la maquinaria y trabajadores de ambas entidades.

⁸ En esta resolución, el TEAC extrae al adquirente de explotaciones económicas del ámbito de los *responsables*, así como del de los *sucesores* del artículo 89.3 de la LGT, y lo califica de deudor principal para, de este modo, justificar la extensión al mismo de las sanciones del sujeto transmitente.

Respecto a la calificación del adquirente como titular del hecho imponible y la consideración de que se está, equivocadamente, ante un supuesto de responsabilidad objetiva, la misma no tiene otra finalidad que la de situar a transmitente y adquirente en el contexto de aplicación del artículo 34 de la LGT, a tenor del cual:

«La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario.»

Al respecto, faltan calificativos jurídicos para definir correctamente este último supuesto, razón por la que quien suscribe prefiere remitirse a los argumentos en contra, que compartimos, esgrimidos en la STSJ de Baleares de 23 de enero de 1997⁹ que, ante esta calificación, considera que «En cualquier caso es inadmisibile que aquél (se refiere al Ayuntamiento de Palma) 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 su lugar sino añadiéndose a él como otro deudor, aunque por motivos distintos y con un régimen jurídico diferenciado»¹⁰.

Además, el propio órgano administrativo se contradice, puesto que, por una parte, entiende la existencia de dos titulares de un mismo hecho imponible y, por otra, considera la existencia de dos obligaciones tributarias, la del transmitente-deudor principal y la accesoria de garantía atribuible al adquirente.

Finalmente, comentar que los tribunales administrativos, en estos supuestos de sucesión de empresa, no suelen utilizar expresamente la calificación de *sucesor* para referirse al adquirente, aunque en Resoluciones como las del TEAC de 13 de mayo y 11 de noviembre de 1993, TEAC de 2 de marzo de 1994 o TEAC de 21 de septiembre de 1994 implícitamente se deduce la misma¹¹.

⁹ En esta sentencia, el Ayuntamiento de Palma exigía a una sociedad mercantil un impuesto municipal anterior correspondiente a una finca que la entidad había adquirido en un 16'66% a un señor, el cual la había aportado a cambio de una participación accionarial en la empresa.

¹⁰ En este último apartado, el TSJ de Baleares recoge la opinión del TS vertida en su Sentencia de 16 de mayo de 1991.

¹¹ La segunda resolución recoge un supuesto en el que un empresario individual transmite todo su patrimonio empresarial a una sociedad de nueva, con la finalidad de seguir en el ejercicio de la misma actividad empresarial que anteriormente ejercía, mientras que las otras tres resoluciones recogen supuestos de fusión por absorción.

2. Alcance de la responsabilidad.

Una vez determinada la responsabilidad, en sentido general, del adquirente en el supuesto de sucesión empresarial, se hace necesario saber cuál es el alcance de la misma.

Al respecto, el artículo 72 de la LGT y 13.1 del RGR, en su primer párrafo, se refieren a «deudas tributarias y responsabilidades» que, obviamente, deriven del ejercicio de una actividad o explotación económica. Destaca aquí el término *responsabilidades*, que no es objeto de mayor concreción normativa y que parece dar entrada a las obligaciones formales o accesorias del artículo 35 de la LGT, centrándose la discusión en el tipo de obligaciones que debe entenderse incluidas en esta expresión.

Dicho esto, debemos tener en cuenta también si estamos ante un supuesto de responsabilidad tributaria, de sucesión civil *mortis causa* o de sucesión tributaria.

En el primer caso, *responsabilidad tributaria*, la aplicación del artículo 13 del RGR provoca una importante polémica, puesto que el segundo párrafo del punto primero de este precepto, extiende la responsabilidad no sólo a las deudas liquidadas sino también a las pendientes de liquidación, estando la doctrina dividida sobre la legalidad o no de esta ampliación reglamentaria.

Así las cosas, la discusión, en este supuesto, se centra en la posible ilegalidad de la extensión de la responsabilidad a las deudas pendientes de liquidación y en el tipo de obligaciones que debe entenderse incluidas en la expresión «responsabilidades» del artículo 72.1 de la LGT.

Al respecto, nuestra opinión es favorable acerca de la legalidad del segundo párrafo del artículo 13.1 del RGR, no sólo por entender incluidas las deudas pendientes de liquidación dentro del concepto genérico de «responsabilidades», como afirma DE LA HUCHA CELADOR¹², sino también, y principalmente, por el hecho de que la existencia de aquéllas puede ser previamente conocido por el futuro adquirente-responsable a través de la solicitud del certificado que establece el segundo párrafo del artículo 72 de la LGT y cuarto del artículo 13 del RGR.

No puede negarse, sin embargo, cierto cinismo jurídico por nuestra parte al conocer que en rarísimas ocasiones el certificado a que hacemos referencia es objeto de solicitud por parte del adquirente de una empresa, pero ello no puede ser obstáculo para afirmar la absoluta legalidad de la extensión de la responsabilidad a las deudas pendientes de liquidación en base, precisamente, a la existencia de ese certificado y a la inclusión de aquéllas en el concepto de «responsabilidades» del artículo 72 de la LGT.

¹² *Vid.* nota núm. 10, cap. II.

En referencia a este último, ha quedado patente nuestra concepción amplia del término «responsabilidades», por lo que no sólo pueden quedar incluidas en él las obligaciones formales del artículo 35 de la LGT, sino también las ya comentadas deudas pendientes de liquidación u otras obligaciones como las que se le imputó al anterior titular de la actividad como sujeto pasivo sustituto (*v.gr.*, la obligación de retención) aunque, en ningún caso, se incluirían las sanciones¹³. En este mismo sentido se pronuncia SÁNCHEZ GALIANA, no sin antes afirmar la inseguridad jurídica que crea la indefinición de este concepto¹⁴. Por el contrario, CHICO DE LA CÁMARA se manifiesta contrario a la extensión de la responsabilidad a los deberes formales al considerar el carácter personalísimo de los mismos¹⁵.

Sea como fuere, creemos que se introduce un matiz o carácter especial en la responsabilidad tributaria derivada de la aplicación del artículo 72 de la LGT, respecto de la institución general reconocida en el artículo 37 del mismo texto legal, puesto que, como ya comentamos en el capítulo segundo, en esta última no se extendía la responsabilidad hacia las obligaciones formales y accesorias del artículo 35 de la LGT. Lo anterior nos hace pensar en lo acertada de la opinión de MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO LÓPEZ, cuando consideran que existe una normativa general sobre responsabilidad tributaria y múltiples supuestos específicos¹⁶.

Respecto al concepto de *deuda tributaria*, la aplicación del artículo 37.3 de la LGT, interpretado conforme a las consideraciones hechas en el capítulo segundo, implica la no extensión de la responsabilidad a los recargos, intereses de demora y sanciones del anterior titular de la actividad.

Con relación a la segunda posibilidad, la existencia de una *sucesión civil mortis causa*, la no aplicación del artículo 37.3 de la LGT implica la extensión de la responsabilidad del sucesor a los recargos e intereses de demora del causante, aunque no a las sanciones, a tenor del segundo párrafo del artículo 10.4 y 89.3 de la LGT, provocando ese trato «desigual» a que hacíamos referencia en las conclusiones del capítulo anterior.

¹³ Esta interpretación amplia del término «responsabilidades» es aplicable a los tres supuestos, ya que el artículo 72 está, forzosamente, presente en todos ellos.

¹⁴ SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: *op. cit.*, pág. 397.

¹⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P.: *op. cit.*, pág. 678 s.

¹⁶ Efectivamente, estos autores consideran que el artículo 37 de la LGT establece la regulación general de la figura del responsable, así como la principal clasificación de la responsabilidad distinguiendo entre la de carácter solidario y la de carácter subsidiario. Sin embargo, existen otras categorías o clasificaciones o clases de responsabilidad en la LGT, citando, a modo de ejemplo, la establecida en los artículos 38 y 40 de la LGT (la denominan *responsabilidad culposa*), la de los artículos 39 y 41 del mismo texto legal (que califican de *objetiva*) o la establecida en los artículos 41.3 y 74 del citado texto legal (que afecta sólo a bienes concretos). MENÉNDEZ MORENO, A.; TEJERIZO LÓPEZ, J.A.: *op. cit.* págs. 135-140.

Por su parte, el artículo 10.5 apartado b) del RGR establece:

«Los sucesores *mortis causa* responderán de las obligaciones tributarias pendientes de sus causantes con las limitaciones que resulten de lo dispuesto en la legislación civil para la adquisición de la herencia».

En nuestra opinión, este apartado implica dos consecuencias:

- 1.^a Que el sucesor debe asumir también las deudas tributarias del causante pendientes de liquidar, puesto que, a pesar de que el precepto transcrito no lo mencione expresamente, aquéllas debe entenderse incluidas en la expresión «responsabilidades» del artículo 72.1 de la LGT.
- 2.^a Que el sucesor podrá limitar su responsabilidad (en sentido genérico), en virtud de la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, tal y como, por otra parte, establece el propio artículo 72 de la LGT.

Firme lo anterior, no podemos olvidar que la sucesión civil *mortis causa* es universal o particular, pudiendo ser, por tanto, la titularidad en la actividad económica del causante una parte del patrimonio total recibido por el sucesor-adquirente como único heredero, en cuyo caso se aplicaría el beneficio reseñado, o un simple legado, en cuyo caso no se aplicaría el anterior beneficio pero respondiendo el adquirente-legatario de las deudas hasta el límite del valor de aquél.

Por último, en el supuesto de *sucesión tributaria*, el artículo 104 de la LIS se refiere a derechos y obligaciones tributarias, nacidos ambos al amparo de la legislación española, no haciendo referencia alguna a sanciones, recargos e intereses de demora. Al respecto, el concepto de obligación tributaria es forzosamente más amplio que el de deuda tributaria o responsabilidad del artículo 72 de la LGT, por lo que nada obsta para entender extensible a la sociedad adquirente todo tipo de obligación tributaria, liquidada o no, incluido recargos e intereses de demora.

Por contra, puede ser discutible la obligación de la sociedad adquirente de pagar las sanciones tributarias que habían sido impuestas a la sociedad transmitente, sobre todo desde un punto de vista de justicia y a causa del principio penal de personalidad de las sanciones. Sin embargo, la limitación de aplicación del artículo 89.4 de la LGT sólo a las personas físicas, junto al silencio expreso del artículo 72 de la LGT y 104 de la LIS, puede llevar también a la conclusión contraria. Al respecto, en pro de una uniformidad de criterio entre todos los supuestos de sucesión de empresa que pueden tener cabida en el artículo 72 de la LGT, nuestra postura es contraria a la derivación de las sanciones en estos supuestos.

Determinado ya el alcance de la responsabilidad (en sentido genérico) en los tres supuestos que recoge el artículo 72 de la LGT, la postura adoptada por los tribunales y órganos administrativos es diversa y, al igual que sucede con la calificación del adquirente, depende del criterio adoptado con relación al precepto examinado.

Así las cosas, los tribunales administrativos, en las diversas resoluciones posteriores a la reforma de la LGT en 1995¹⁷, extienden la responsabilidad del adquirente no sólo a la obligación principal *stricto sensu*, sino también a otras obligaciones formales o accesorias y a la obligación de retención. Sin embargo, dicha extensión no se fundamenta en las consideraciones anteriormente realizadas, sino en su errónea configuración del artículo 72 de la LGT como un supuesto de asunción *ex lege* de deuda tributaria a través de la figura de una responsabilidad solidaria u objetiva o de una sucesión tributaria mal entendida, según los casos.

A modo de ejemplo, en el caso recogido en la ya mencionada Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 1996, el tribunal administrativo considera la extensión de la responsabilidad del adquirente a todas las deudas tributarias, incluidas las sanciones, del anterior titular de la actividad, al entender que ha habido una fusión entre sociedades y, por consiguiente, una sucesión de empresa conforme al artículo 72 de la LGT. Hasta aquí nada que objetar, al margen del comentario anterior en relación con la derivación de las sanciones. Sin embargo, cuando el paso lógico siguiente era conectar este precepto con el artículo 97 y 104 de la LIS, el órgano administrativo hace un giro radical en su argumentación y considera aplicable el artículo 12.3 del RGR, relativo a responsabilidad tributaria solidaria, y 13 del mismo texto, ya comentado, afirmando, a su vez, la no aplicación a este supuesto del artículo 37 de la LGT, relativo a responsabilidad tributaria en general, y 89.3 del mismo texto legal, que excluye la transmisión de las sanciones a los herederos o legatarios de los sujetos infractores. Esta argumentación ya había sido recogida con anterioridad en la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 1995¹⁸, siendo ambas un claro ejemplo de la posición actual de este tribunal¹⁹.

En conclusión, o bien el tribunal administrativo ha ideado la ruta jurídica más increíble para poder llegar a un destino previamente establecido, la derivación de todo tipo de deuda u obligación tributaria, o bien la confusión del órgano administrativo es absoluta²⁰.

Los tribunales superiores de justicia, por su parte, no se han pronunciado de forma extensa sobre esta cuestión, aunque se aprecia una evolución pareja a la experimentada por el artículo 37 de la LGT en relación con los artículos 12.2 y 14.3 del RGR, por lo que en sentencias recientes como la dictada por el TSJ de Baleares el 23 de enero de 1997 se considera, en un supuesto de aportación

¹⁷ Con anterioridad a la reforma, la unanimidad del TEAC en considerar que el artículo 72 de la LGT recogía un supuesto de responsabilidad solidaria, daba lugar a la plena aplicación del ya comentado artículo 12 del RGR, con lo que el tribunal derivaba al adquirente de la empresa todos los conceptos tributarios contenidos en el artículo 58 de la LGT.

¹⁸ Esta resolución recogía un supuesto de hecho en el que una empresa había adquirido parte del activo y la mayoría de trabajadores de otra empresa, existiendo, además, identidad de socios, local y domicilio social de ambas sociedades.

¹⁹ Estas resoluciones del TEAC, junto con la de 31 de mayo de 1995, la de 10 de enero de 1996 y la de 8 de mayo del mismo año, han iniciado el camino de otros pronunciamientos del mismo tribunal, sentando definitivamente la postura actual del TEAC sobre esta materia. *Vid.* TEAC de 12 de junio, de 10 de octubre y de 19 de noviembre de 1997, y TEAC de 14 de enero de 1998.

²⁰ Tan sólo hemos encontrado tres resoluciones en las que el tribunal considera extensible la responsabilidad a la obligación de retener con base a una interpretación del término «responsabilidades». *Vid.* TEAC de 10 de junio de 1992; TEAC de 26 de febrero de 1992; TEAC de 1 de abril de 1994.

no dineraria por parte de una persona física, la no extensión de la responsabilidad tributaria subsidiaria originada a los recargos, sanciones e intereses de demora impuestos al anterior titular de la actividad, recogiendo, de este modo, la nueva redacción del artículo 37 de la LGT introducida en la reforma de 1995.

En relación con esta cuestión, el Tribunal Supremo no ha sentado doctrina al respecto, dejando claro, eso sí, la necesidad de que las deudas, liquidadas o pendientes de liquidar, y responsabilidades deriven del ejercicio de una actividad o explotación económica, pero no yendo más allá en sus razonamientos ²¹, aunque es de sobra conocido la aceptación general, por parte de este tribunal, del principio penal de personalidad de las penas y sanciones.

Llegados a este punto, nuestra conclusión respecto al alcance de las deudas y responsabilidades que, en el supuesto del artículo 72 de la LGT, se transmiten al adquirente es el siguiente:

- En el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria, el adquirente responderá de la deuda tributaria pendiente, liquidada o no, pero no de los recargos, intereses de demora ni sanciones. Asimismo, recaerán también sobre él cualquier obligación accesoria o formal u otras obligaciones como la de retener.
- En el supuesto de la sucesión civil *mortis causa*, el adquirente deberá hacer frente a la deuda tributaria pendiente del causante, liquidada o no, incluidos recargos e intereses de demora pero no las sanciones. Asimismo, si es heredero, disfrutará de la aceptación a beneficio de inventario y de los beneficios fiscales (salvo los otorgados en razón de la personalidad del transmitente) o créditos fiscales del causante derivados de la actividad económica transmitida ²². Por último, serán a su cargo las obligaciones accesorias o de retención a que hacíamos referencia en el punto anterior.
- En el supuesto de la sucesión tributaria, son válidas las afirmaciones hechas en el epígrafe anterior, con las siguientes salvedades:
 - 1.^a El beneficio de inventario no es aplicable a estos supuestos al tratarse de una figura exclusivamente aplicable a la sucesión civil.
 - 2.^a En pro de una uniformidad de los diversos supuestos existentes, las sanciones tampoco pueden ser objeto de derivación hacia la sociedad adquirente.

Finalmente, comentar, una vez más, que sería deseable un mayor desarrollo normativo del artículo 72 de la LGT que diese un trato uniforme a los diversos supuestos de sucesión de empresa existentes, uniformidad que, en la actualidad, no existe plenamente.

²¹ Vid. STS de 5 de febrero de 1988 y STS de 31 de octubre de 1992.

²² En el caso de ser único heredero, esos créditos fiscales no sólo podrían ser los directamente afectos a la actividad, sino todos, puesto que recibiría todo su patrimonio.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GONZÁLEZ, L.; ARIAS ABELLÁN, M.; ARAGONÉS BELTRÁN, E.; ESEVERRI MARTÍNEZ, E.; SÁNCHEZ GALIANA, J.; SOPENA GIL, J.: *La reforma de la LGT*, Cedecs, Barcelona, 1995.
- BANACLOCHE, J.: *La Ley General Tributaria reformada*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1995.
- BARBARENA BELZUNCE, I.: «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», en *Impuestos*, núm. 23 (1991), págs. 245-274.
- BAYOD PALLARÉS, R.G.: «La responsabilidad de un segundo sucesor en los negocios», en *CT*, núm. 53, 1985, p. 493 ss.
- BROSETA PONT, M.: «La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento», en *RDM*, núm. 107 (1968), págs. 59-105.
- CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria subsidiaria», en *HPE*, núm. 10, 1971, pág. 144 s.
- CASANA MERINO, F.: «Estatuto jurídico del sucesor», en *REDF*, núm. 78 (1993), págs. 263-288.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985.
- DE LA HUCHA CELADOR, F.: «Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en derecho tributario», en *REDF*, núm. 94 (1997), págs. 165-183 y núm. 95 (1997), págs. 325-362.
- DELGADO PACHECO, A.; CARBAJO VASCO, D.: «La transmisión global de la empresa individual y el IVA», en *RDFHP*, núm. 213 (1984), págs. 559-575.
- DÍAZ YANES, I.; LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.; TOMÉ MUGURUZA, B.; UCELAY SANZ, I.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.
- ESTEBAN VELASCO, G.: «Algunas reflexiones sobre la responsabilidad de los administradores frente a los socios y terceros: acción individual y acción por no promoción o remoción de la disolución», en *RdS*, núm. 5 (1995), págs. 47-78.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria», dentro de la obra colectiva, *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 265-276.
- FUENTES LOJO, J.V.: *Comentarios a la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos*, JMB, Barcelona, 1995.
- FUENTES LOJO, J.V.: *Novísima suma de Arrendamientos Urbanos*, JMB, Tomo I, Barcelona, 1996.
- GONZÁLEZ BIEDMA, E.: «El sujeto pasivo de la relación tributaria sucesor en la actividad empresarial», en *La Ley*, vol. I (1985), págs. 1.055-1.059.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: *La sucesión en la deuda tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1993.
- LACRUZ BERDEJO, J.: *Elementos de derecho civil*, Bosch, vol. V, Barcelona, 1993.
- LACRUZ BERDEJO, J.: *Elementos de derecho civil*, Bosch, vol. II, Barcelona, 1985.
- LÓPEZ GETA, J.: «Responsabilidad y sucesión en las deudas tributarias», en *Impuestos*, vol. II (1989), págs. 1.225-1.236.
- LÓPEZ LÓPEZ, A.: «La responsabilidad solidaria en la obligación real», en *TF*, núm. 91 (1998), págs. 91-101.
- MARCOS SÁNCHEZ, T.: «La responsabilidad fiscal de los administradores de una sociedad de Capital», en *RDM*, núm. 228 (1998), págs. 729-731.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S.: *Los responsables tributarios*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1994.
- NAVARRO ALCÁZAR, J.V.: «La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles», en *TF*, núm. 75 (1997), págs. 79 a 95.
- PABÓN DE ACUÑA, J.M.: *Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa*, Estudios de Derecho Tributario, IEF, Madrid, 1979, pág. 950.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «La sucesión en las relaciones tributarias», en *RDFHP*, núm. 57 (1965), págs. 23-45.

- ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- ROSEMBUJ, T.: «La responsabilidad de los liquidadores y accionistas de entidades disueltas y liquidadas en la Ley General Tributaria», en *La Ley*, núm. 4.452 (1998), págs. 1-3.
- RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.: «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», en *Impuestos*, núm. 12 (1985), págs. 373-409.
- SÁNCHEZ SERRANO, L.: «Los españoles, ¿súbditos fiscales?», en *Impuestos*, tomo I (1992), págs. 250-264.
- VIARIOS AUTORES: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- VIARIOS AUTORES: *Responsabilidad de los Administradores. Levantamiento del velo*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario», en *TF*, núm. 85 (1997), págs. 59-78.

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL SUPREMO

STS 11 de febrero de 1958	(TF 85/1997 pg.64)
STS 7 de noviembre de 1961	(RJ 1961, 3645)
STS 2 de febrero de 1961	(RJ 1961, 309)
STS 19 de noviembre de 1975	(RJ 1975, 4194)
STS 22 de diciembre de 1976	(RJ 1976, 5576)
STS 19 abril de 1978	(RJ 1978, 1415)
STS 8 de octubre de 1982	(RJ 1982, 5746)
STS 30 de abril de 1983	(RJ 1983, 2200)
STS 21 de junio de 1983	(RJ 1983, 3647)
STS 15 de febrero de 1984	(RJ 1984, 955)
STS 26 de abril de 1985	(RJ 1985, 1959)
STS 14 de febrero de 1985	(RJ 1985, 553)
STS 16 de octubre de 1987	(RJ 1987, 7313)
STS 5 de febrero de 1988	(RJ 1988, 656)
STS 5 de noviembre de 1988	(RJ 1988, 8418)
STS 7 de marzo de 1989	(RJ 1989, 2021)
STS 12 abril de 1989	(RJ 1989, 3007)
STS 5 de febrero de 1988	(RJ 1988, 656)
STS 16 de mayo de 1991	(RJ 1991, 4178)
STS 31 de octubre de 1992	(RJ 1992, 8027)
STS 23 de marzo de 1993	(RJ 1993, 3305)
STS 8 de julio de 1993	(RJ 1993, 6114)
STS 29 de julio de 1993	(RJ 1993, 6493)
STS 15 noviembre de 1993	(RJ 1993, 8991)
STS 1 de enero de 1994	(RJ 1994, 8451)
STS 26 de enero de 1994	(RJ 1994, 611)
STS 14 de febrero de 1994	(RJ 1994, 1469)
STS 28 de febrero de 1996	(RJ 1996, 1608)

STS 8 de marzo de 1995	(RJ 1995, 2462)
STS 26 de mayo de 1994	(RJ 1994, 4030)
STS 10 de noviembre de 1997	(RJ 1997, 9205)

AUDIENCIA NACIONAL Y PROVINCIAL

SAN 7 de diciembre de 1994	(JT 1994, 1495)
SAP de Sevilla de 6/5/1996	(TF 85/1997 pág.66)
SAN 9 de marzo de 1998	(JT 1998, 917)
SAN 23 de abril de 1998	(JT 1998, 899)

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

STSJ Murcia de 11 de mayo 1995	(JT 1995, 683)
STSJ Madrid de 15 de junio 1995	(JT 1995, 746)
STSJ País Vasco de 30/10/1995	(JT 1995, 1377)
STSJ Cataluña de 15/5/1996	(JT 1996, 629)
STSJ Baleares de 23/1/1997	(JT 1997, 45)

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

TEAC 17 de diciembre de 1987	(Normacef fiscal)
TEAP Zaragoza de 28/11/1988	(Normacef fiscal)
TEAC 21 de marzo de 1990	(RAT 1991, núm. 127)
TEAC 3 de abril de 1990	(Normacef fiscal)
TEAC 19 de noviembre de 1991	(CT núm. 63, pág. 147)
TEAC 26 de febrero de 1992	(CT núm. 63, pág. 148)
TEAC 10 de junio de 1992	(JT 1992, 173)
TEAC 1 de abril de 1993	(CT núm. 68, pág. 174)
TEAC 13 de mayo de 1993	(Normacef fiscal)
TEAC 9 de junio de 1993	(JT 1993, 1079)
TEAC 11 de noviembre de 1993	(JT 1993, 1660)
TEAC 2 de marzo de 1994	(JT 1994, 514)
TEAC 1 de abril de 1994	(Normacef fiscal)
TEAC 6 de abril de 1994	(JT 1994, 738)
TEAC 21 de septiembre de 1994	(Normacef fiscal)
TEAC 31 de mayo de 1995	(JT 1995, 866)
TEAC 25 de octubre de 1995	(JT 1995, 1023)
TEAC 10 de enero de 1996	(JT 1996, 222)
TEAC 11 de abril de 1996	(JT 1996, 651)
TEAC 8 de mayo de 1996	(JT 1996, 645)
TEAC 22 de noviembre de 1996	(JT 1996, 1723)
TEAC 4 de diciembre de 1996	(JT 1996, 1769)
TEAC 12 de junio de 1997	(JT 1997, 1049)
TEAC 10 de octubre de 1997	(JT 1997, 1532)
TEAC 22 de octubre de 1997	(Impuestos núm. 14, pág. 44)
TEAC 19 de noviembre de 1997	(JT 1998, 81)
TEAC 14 de enero de 1998	(JT 1998, 324)