

LA SUCESIÓN DE EMPRESA Y LA SUBROGACIÓN DEL SUCESOR EN LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL ANTERIOR EMPRESARIO

Gloria Marín Benítez

*Abogada. Uría Menéndez
Doctora en Derecho. Profesora colaboradora asociada.
Universidad Pontificia Comillas (ICADE)*

EXTRACTO

El análisis de la sucesión de empresa en el ámbito tributario suele referirse a la problemática suscitada por el supuesto de responsabilidad establecido en el artículo 42.1 c) de la LGT, que declara responsable solidario de las obligaciones tributarias contraídas por el titular de una empresa y derivadas de una explotación empresarial a quienes le sucedan por cualquier concepto en su titularidad o ejercicio.

Sin embargo, la sucesión a efectos fiscales en la posición del anterior empresario puede producirse no solo en calidad de responsable, por aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT sino también en calidad de sucesor bien como consecuencia de negocios que llevan aparejada la sucesión universal a efectos mercantiles o civiles, por aplicación de los artículos 39 y 40 de la LGT, bien como consecuencia de la aplicación del artículo 84 de la LIS, por la realización de determinados negocios jurídicos que, determinando o no una sucesión universal a efectos civiles y mercantiles, se acogen al régimen especial de neutralidad fiscal previsto para las reorganizaciones empresariales en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Este trabajo aborda la diferente situación del sucesor en cada uno de estos supuestos.

Palabras claves: sucesión de empresas, responsable solidario, sucesor y reestructuraciones mercantiles.

Fecha de entrada: 10-05-2016 / Fecha de aceptación: 03-06-2016

TRANSFER OF UNDERTAKINGS AND THE ASSUMPTION BY THE ACQUIRER OF THE FORMER OWNER'S TAX POSITION

Gloria Marín Benítez

ABSTRACT

Analysing transfers of undertakings from a tax perspective generally involves the possibility of being declared jointly and severally liable for the tax due by the former owner of the company under article 42.1 c) of General Tax Law.

However, the acquirer of a going concern can be held liable for the tax due by the former owner not only under article 42.1 c) of the General Tax Law, but also as successor under articles 39 and 40 of the General Tax Law (as a result of the transactions associated with universal succession for civil and corporate purposes) or under article 84 of the Corporate Income Tax Law (as a consequence of carrying out transactions subject to the special tax neutrality regime for mergers, spins-off, share exchanges, or in-kind contributions whether or not they imply a universal succession for civil and corporate law purposes).

This article analyses the acquirer's position in each case.

Keywords: transfer of undertakings, going concern, joint and severally liability, successor and restructuring transactions.

Sumario

1. Preliminar
2. La sucesión bajo el artículo 42.1 c) de la LGT
 - 2.1. Presupuestos de la sucesión
 - 2.2. Alcance de la responsabilidad
 - 2.3. Régimen jurídico de la responsabilidad
3. Sucesión bajo los artículos 39 y 40 de la LGT
 - 3.1. Sucesión *mortis causa* del empresario particular
 - 3.2. Sucesión ante disolución sin liquidación de una entidad
4. La sucesión bajo el artículo 84 de la LIS
 - 4.1. Presupuestos de la sucesión
 - 4.2. Alcance de la sucesión
 - 4.3. Régimen de la sucesión
5. Algunas reflexiones finales

Bibliografía

Siglas: AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria; AN: Audiencia Nacional; CC: Código Civil; DGT: Dirección General de Tributos; ET: Estatuto de los Trabajadores; IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas; IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles; ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; II. EE.: Impuestos Especiales; IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; IS: Impuesto sobre Sociedades; ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido; LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LGT/1963: Ley 230/1963, de 23 de diciembre, General Tributaria; LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; LIRPF: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre el Patrimonio; LME: Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles; R: Resolución; RGIT: Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; S: Sentencia; TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central; TRLIS: Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; TS: Tribunal Supremo; TSJ: Tribunal Superior de Justicia.

1. PRELIMINAR

La relación jurídico-tributaria, entendida como el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos, no puede ser alterada por actos y convenios de los particulares, que no producen efectos ante la Administración tributaria, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas. Así lo dispone expresamente el artículo 17.5 de la LGT.

Como excepción, un sujeto puede verse obligado a responder de las obligaciones tributarias de otro si así se prevé expresamente en la normativa tributaria. Y precisamente la sucesión de empresa es uno de los supuestos en que se prevé expresamente que pueda darse esa situación. En este sentido, la sucesión de empresa en el ámbito tributario normalmente se aborda mediante el estudio de la problemática suscitada por el supuesto de responsabilidad solidaria establecido en el artículo 42.1 c) de la LGT, que tiene su antecedente inmediato en el artículo 72 de la vieja LGT/1963, y que declara como responsable de las obligaciones tributarias contraídas por el titular de una empresa y derivadas de una explotación empresarial a quienes le sucedan por cualquier concepto en su titularidad o ejercicio.

Sin embargo, si entendemos por sucesión de empresa la transmisión de elementos constitutivos de una unidad económica o funcional que posibilita la permanencia o continuidad de una explotación económica, entendida esta como el «conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad, a la obtención de lucro» (STS de 8 de octubre de 1982), la posición fiscal del empresario que adquiere y dota de continuidad a esa unidad económica o funcional depende de la naturaleza y alcance de los actos o negocios jurídicos que hayan determinado la transmisión de la empresa al nuevo empresario.

De esta forma, la sucesión a efectos fiscales en la posición del anterior empresario puede producirse: (a) en calidad de responsable, por aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT; (b) en calidad de sucesor como consecuencia de negocios que llevan aparejada la sucesión universal a efectos mercantiles o civiles, por aplicación de los artículos 39 y 40 de la LGT; y (c) como consecuencia de la aplicación del artículo 84 de la LIS¹, por la realización de determinados negocios jurídicos que, determinando o no una sucesión universal a efectos civiles y mercantiles, se acogen al régimen especial de neutralidad fiscal previsto para las reorganizaciones empresariales en el capítulo VII del título VII de la LIS.

En principio, en el primer supuesto [art. 42.1 c) de la LGT], el adquirente asume una función de garante frente a la Administración tributaria de las obligaciones tributarias contraídas por el

¹ Que tiene su precedente inmediato en el artículo 90 del TRLIS.

anterior transmitente en el ejercicio de la actividad sin llegar a subrogarse en la posición jurídico-tributaria del anterior empresario; en el segundo caso (arts. 39 y 40 de la LGT), que normalmente tiene lugar cuando el anterior empresario desaparece subsistiendo la empresa (bien por fallecimiento si se trata de un empresario persona física, bien por su disolución sin liquidación si se trata de una sociedad o entidad con personalidad jurídica), el adquirente se subroga en el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias pendientes del anterior titular; y en el tercero (art. 84 de la LIS), que tiene lugar ante determinadas reestructuraciones empresariales acogidas al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS, el adquirente se subroga en todos los derechos y obligaciones del anterior titular frente a la Administración tributaria (si la reestructuración afecta a todo el patrimonio de la transmitente) o en los derechos y obligaciones que se refieran a los bienes y derechos adquiridos (si la reorganización afecta a una parte del patrimonio de la transmitente).

No obstante, la aplicación práctica de estos tres supuestos no es tan clara como la síntesis apretada que hemos realizado parece dar a entender y, por ello, vamos a dedicar las líneas que siguen al análisis detenido de cada uno de ellos abordando el presupuesto, alcance y, en su caso, límite de la responsabilidad, la concurrencia de sucesores y la relación entre sucesor y sucedido.

2. LA SUCESIÓN BAJO EL ARTÍCULO 42.1 C) DE LA LGT

2.1. PRESUPUESTOS DE LA SUCESIÓN

El artículo 42.1 c) de la LGT declara la responsabilidad solidaria de las personas «que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio». Por tanto, el presupuesto de la responsabilidad establecida en el artículo 42.1 c) de la LGT viene dado por *la sucesión, por cualquier concepto, en la titularidad o ejercicio de actividades económicas*.

A) Sucesión en la titularidad o «ejercicio»

La precisión en el texto vigente de que la sucesión puede ser en la titularidad «o ejercicio» se explica por las dudas interpretativas que se plantearon bajo el antiguo artículo 72 de la LGT/1963, que preveía exclusivamente la sucesión *en la titularidad*. El tenor literal del precepto llevó a la jurisprudencia a requerir la existencia de un título jurídico material de sucesión para su aplicación [por todas, STS de 8 de marzo de 1995 (NFJ004310)], mientras la doctrina administrativa la admitía en las sucesiones de hecho [así, RTEAC de 14 de enero de 1999 (NFJ008044)].

Al referirse el artículo 42.1 c) de la LGT a la «titularidad o ejercicio» de la explotación o actividad se admite expresamente que la sucesión empresarial puede producirse, no ya ante un título de cesión o transmisión global de la empresa, sino también ante la continuidad efectiva y no interrumpida de la actividad, en consonancia con la interpretación doctrinal y jurisprudencial del artículo 44 del ET a efectos laborales.

En este sentido, es pacífico hoy día² que el presupuesto de hecho regulado en el artículo 42.1 c) de la LGT puede darse en tres circunstancias diferentes:

- a) En la transmisión pura y simple de la titularidad jurídica de la empresa.
- b) En la transmisión de elementos aislados de una empresa que permite la continuidad en el ejercicio de la actividad. A este último supuesto se refiere el artículo 42.1 c) de la LGT cuando señala que la responsabilidad general prevista en este precepto «no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad».
- c) En una sucesión *de facto* en la que, sin transmisión jurídica formal de la titularidad, una empresa que desaparece cesa en su actividad siendo esta continuada bajo una apariencia distinta. Este último caso sería el de sucesión *en el ejercicio* de la actividad y viene siendo aplicado jurisprudencialmente ante una prueba indiciaria en la que se valoran, entre otros, los siguientes factores³:
 - Similitud en la actividad u objetos sociales.
 - Identidad en el epígrafe de tributación del IAE.
 - Utilización de las mismas instalaciones o identidad del domicilio de la actividad.
 - Transmisión del activo: maquinaria, utensilios, materias primas, existencias o inmovilizado.
 - Traspaso de trabajadores.
 - Continuidad de la marca.
 - Continuidad en las relaciones de clientes y proveedores.
 - Vinculación familiar entre los titulares del capital.

B) Sucesión «por cualquier concepto» y la exclusión de las sucesiones *mortis causa*

La alusión a que la sucesión en la titularidad o ejercicio de la actividad empresarial pueda producirse «por cualquier concepto» parece lo suficientemente amplia como para incluir cualquier tipo de negocio jurídico. También a los de carácter sucesorio que determinan a efectos civiles y mercantiles una sucesión universal o particular.

² Vid. STS de 2 de octubre de 2008 o SAN de 21 de octubre de 2013 [rec. núm. 82/2012 (NFJ063009)].

³ Vid. SSAN de 21 de octubre de 2013 [rec. núm. 82/2012 (NFJ063009)] y 11 de junio de 2015 [rec. núm. 168/2014 (NFJ063010)] o STSJ de Castilla-La Mancha 426/2015, de 11 de mayo de 2015 (rec. núm. 716/2011).

Sin embargo, la redacción vigente del artículo 42.1 c) de la LGT excluye expresamente de su ámbito de aplicación los casos «de sucesión por causa de muerte, que se registrarán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley».

Esta exclusión parece tener su origen en la interpretación jurisprudencial que en su día se hizo del anterior artículo 72 de la LGT/1963 en el sentido de que quedaban excluidos de su ámbito de aplicación los casos de transmisión *mortis causa* [STS de 19 de noviembre de 1993 (NFJ003883)], así como cualquier otro supuesto jurídico de sucesión universal [STS de 26 de mayo de 1994 –rec. núm. 2596/1993 (NFJ050641)– para el caso de una fusión por absorción].

La razón de esta exclusión parecía radicar en el entendimiento jurisprudencial de que, si el sucesor asumía las obligaciones tributarias pendientes como heredero [«por el mero juego de la muerte y aceptación de la herencia», como señalaba el TS en su Sentencia de 2 de junio de 2011 –rec. núm. 452/2008 (NFJ043392)–], no era necesario para la Administración tributaria acudir a la garantía ofrecida por la declaración de responsabilidad. Sin embargo, ese entendimiento podía no resultar acertado en determinados supuestos, atendiendo a las diferencias de régimen jurídico entre la posición del sucesor *ex* artículos 39 y 40 de la LGT y la del responsable *ex* artículo 42.1 c) de la LGT. En este sentido, como veremos más adelante:

- El heredero puede limitar su responsabilidad si acepta a beneficio de inventario; el responsable solo si obtiene el certificado al que alude el artículo 42.1 c) y que se regula en el artículo 175.2 de la LGT; no existe la posibilidad de limitar la responsabilidad en caso de sucesión bajo el artículo 40.3 de la LGT o bajo el artículo 84 de la LIS.
- Las sanciones no se transmiten al heredero; sí al sucesor del artículo 40 de la LGT y al responsable del artículo 42.1 c) de la LGT (este último si no solicita el certificado del art. 175.2 de la LGT).
- Las deudas derivadas de una declaración previa de responsabilidad del anterior titular solo se transmiten al heredero si se notificó al causante la declaración de responsabilidad antes de su fallecimiento, norma que no existe en cambio para los sucesores de los artículos 40 o 42.1 c) de la LGT.

En cualquier caso, con la redacción vigente queda la duda de si la exclusión del ámbito de aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT de las sucesiones por causa de muerte afecta también (en una interpretación analógica) a los sucesores de una entidad que se disuelve sin liquidar. La duda se plantea no solo porque la expresión utilizada en la norma («supuestos de sucesión por causa de muerte») no parezca estar pensada para los casos de extinción de la persona jurídica sino también porque no hay una remisión expresa al artículo 40 de la LGT, como sí la hay al artículo 39. ARRIBAS LEÓN entiende que la exclusión resulta del propio artículo 40.3 de la LGT que al regular el supuesto de transmisión universal hace que esta quede fuera del ámbito de aplicación del artículo 42.1 c)⁴.

⁴ ARRIBAS LEÓN, M.: *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 100.

Ciertamente no se advierte la necesidad de que la Administración acuda al sucesor como responsable de la deuda tributaria en aplicación del artículo 42 de la LGT cuando ya puede hacerlo, con igual o mayor alcance y sin limitación de responsabilidad, como veremos, en aplicación del artículo 40.3 de la LGT⁵. En este sentido se ha pronunciado el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 2013 [rec. núm. 3241/2011 (NFJ050586)] en la que, partiendo de que «los principios de Derecho Civil y Mercantil de la sucesión *in universum ius* rebasa los límites reducidos del artículo 72 de la LGT/1963», entiende que en esos casos ha de darse preferencia al carácter de sucesión universal de la sucesión. Sí tendría sentido, *lege ferenda*, que la aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT y la posibilidad de limitar la responsabilidad del adquirente, prevaleciera sobre la del artículo 40.3 de la LGT cuando se trata de negocios jurídicos (segregación, escisión) que en el tráfico jurídico constituyen una forma habitual de reorganización.

Por otro lado, para la Administración puede tener interés declarar la responsabilidad bajo el artículo 42.1 c) de la LGT en sucesiones por causa de muerte a título particular (*i. e.*, cuando el empresario que sucede adquirió la empresa por legado y no recibe la calificación de sucesor bajo el artículo 39 de la LGT). En este sentido, sería más adecuado *lege ferenda* que la exclusión del presupuesto de responsabilidad de los supuestos de sucesión *mortis causa* se limitara a los casos en que esta se produce a título universal. La remisión que el artículo 42.1 c) de la LGT realiza al artículo 39 de la LGT para toda sucesión «por causa de muerte» lleva a entender, sin embargo, que en este caso responde el heredero, como sucesor a título universal, sin que la Administración tributaria tenga acción directa frente al legatario que sucede al empresario fallecido en el ejercicio de la actividad⁶.

C) La exclusión de las adquisiciones de empresas realizadas en sede de concurso

El artículo 42.1 c) de la LGT excluye de su ámbito de aplicación a los «adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal».

La razón de esta exclusión se encuentra en la voluntad legislativa de no entorpecer las ventas de unidades productivas en sede concursal puesto que a través de ellas se consigue en ocasiones dotar de continuidad a la actividad que venía desarrollando la empresa concursada.

⁵ Como hemos visto, la doctrina administrativa sí ha admitido, en cambio, la compatibilidad entre el artículo 42.1 c) de la LGT y el 90.2 del TRLIS (actual art. 84 de la LIS) sobre el entendimiento de que «las deudas tributarias que se transmiten en virtud del artículo 90.2 del TRLIS no coinciden con aquellas de las que responde por mor del artículo 42.1 c) de la LGT, pudiendo ser, por tanto, de aplicación ambos preceptos en función del origen de las obligaciones tributarias» [*vid.* contestación de la DGT a Consulta núm. V1153/2014, de 25 de abril (NFC051105)].

⁶ Igual entendimiento encontramos en CALVO VERGEZ, J.: «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicios de explotaciones o actividades económicas», *Crónica Tributaria*, núm. 143/2012, pág. 35 y MORÓN PÉREZ: «La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144/2009, pág. 1.030.

2.2. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD

A) Conceptos y tributos incluidos

Según el artículo 42.1 c) de la LGT, la responsabilidad solidaria por transmisión empresarial alcanza a las obligaciones tributarias «contraídas» del anterior titular y derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica, incluyendo expresamente a las «derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar». Con esta mención expresa a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de retenciones e ingresos a cuenta el precepto sale al paso de la jurisprudencia recaída sobre el artículo 72 de la LGT/1963, que entendió que estas obligaciones tributarias no eran inherentes al ejercicio de la explotación o actividad [vid. STS de 15 de julio de 2000, rec. núm. 2971/1995 (NFJ009395)].

La responsabilidad también alcanza a las sanciones «impuestas o que pudieran imponerse», lo que resulta difícilmente conciliable con el principio de personalidad de la pena cuando la sucesión no es *de facto*, sino transparente y sin ningún tipo de ocultación. Quizá por ello, y como veremos, el artículo 42.1 c) de la LGT permite excluir la derivación de responsabilidad sobre las sanciones cuando se solicita en tiempo y forma el certificado a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT, por cuanto esa solicitud difícilmente se planteará en una sucesión *de facto* con finalidad fraudulenta. En cualquier caso, con la expresa mención en la norma de las sanciones entre los conceptos que pueden ser objeto de derivación al responsable, también se sale al paso de la jurisprudencia que, en aplicación del artículo 72 de la LGT, entendió que la responsabilidad no alcanzaba las sanciones [SAN de 30 de junio de 2010 –rec. núm. 79/2007 (NFJ039655)–; STSJ de Cataluña 334/2011, de 17 de marzo –rec. núm. 943/2007 (NFJ044608)–].

En cualquier caso, habida cuenta de la finalidad de la responsabilidad tributaria como garantía para la Administración tributaria del cobro de la deuda tributaria, este supuesto no permite al sucesor adquirir los derechos y créditos fiscales de la empresa sucedida, ni subrogarse en otros aspectos de su relación jurídico-tributaria.

En cuanto a los tributos comprendidos, está pacíficamente aceptado que el IVA, el IAE, el ICIO (en función de la actividad desarrollada), y los II. EE. de fabricación son obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la actividad.

Los tributos que gravan la titularidad de bienes y derechos, como el IBI, no parecen derivar del ejercicio de la actividad o explotación económica y, por ello, deberían quedar excluidos⁷, si bien la posición no es unánime en la doctrina⁸. Respecto de estos tributos, ha de tomarse en cuenta, además, que el artículo 43.1 d) de la LGT ya configura un supuesto de responsabili-

⁷ En igual sentido, ARRIBAS LEÓN, *op. cit.*

⁸ Vid. MORÓN PÉREZ, M. C.: «La responsabilidad del cumplimiento...», *op. cit.*, pág. 34.

dad subsidiaria *ad hoc*⁹ por lo que la aplicación del artículo 42.1 c) de la LGT puede resultar menos necesaria.

Ha resultado más controvertida la inclusión del IRPF y del IS.

Bajo la aplicación del antiguo artículo 72 de la LGT/1963, el TS negó la posibilidad de entender el alcance de la responsabilidad al impuesto sobre la renta del empresario sucedido [SSTS de 8 de marzo de 1995 (NFJ004310) y 31 de octubre de 1992 (NFJ002073)] salvo cuando, tratándose de un sujeto pasivo del IS, la explotación fuera la única actividad del transmitente y de ella se derivara toda la deuda [SSTS de 26 de abril de 1985 y 16 de octubre de 1987 (NFJ000319)]. El TEAC, por el contrario, extendía la responsabilidad también a los impuestos personales del anterior titular [RTEAC de 10 de junio de 1992 (NFJ001713) y 9 de abril de 2001]. La doctrina, con algunas excepciones, se mostraba partidaria de la exclusión¹⁰.

Más recientemente, la derivación a título de responsable de las deudas tributarias pendientes en concepto de IS ha sido considerada ajustada a Derecho por la AN en Sentencias de 22 de marzo de 2010 [rec. núm. 680/2008 (NFJ038866)], 9 de diciembre de 2013 (rec. núm. 171/2012) y 11 de junio de 2015 [rec. núm. 168/2014 (NFJ063010)] por entender que el IS constituye *per se* el concepto de explotación o actividad económica.

Entendemos que probablemente esta sea la interpretación que prevalezca en la aplicación jurisprudencial del artículo 42.1 c) de la LGT. Otra cuestión diferente es la complejidad que puede conllevar el determinar en los impuestos personales sobre la renta la parte que corresponde al negocio transmitido cuando la transmisión no es de todo el patrimonio empresarial. En este sentido, la STS de 20 de junio de 2013 [rec. núm. 1132/2011 (NFJ051643)] afirmaba que «la finalidad garantista que inspira el precepto a favor de la Hacienda Pública, hace igualmente rechazable una interpretación por la que se puedan derivar las deudas que resultan ajenas al ejercicio de la actividad en el que se sucede. En lo que se sucede es en una determinada actividad, y se sucede, por ende, en las obligaciones tributarias derivadas de dicha actividad o derivada de las operaciones de las que resulten beneficiarias». De este modo, para nuestro TS «resulta de todo punto relevante delimitar el alcance de la sucesión y las concretas operaciones de las que se deriva la responsabilidad y de las que la sucesora es beneficiaria» de forma que, «descartada pues, la derivación de responsabilidad *in genere*, [...], [en] una sucesión que se realiza mediante la transmisión de parte de los bienes y derechos y respecto de no todos los trabajadores, esto es, no hay una cesión global del activo y del pasivo, sin describir las operaciones y beneficio alcanzado por la recurrente, no era procedente declarar la responsabilidad...».

⁹ Según este precepto serán responsables (subsidiarios y no solidarios, eso sí) los adquirentes de bienes afectos al pago de la deuda tributaria en los términos establecidos en el artículo 79 de la LGT. En este sentido, el artículo 64 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales establece la afección sobre los bienes inmuebles para garantizar el cobro de la deuda del IBI, aunque el inmueble haya sido transmitido con posterioridad.

¹⁰ *Cfr. vid.* MORÓN PÉREZ, M. C.: «La responsabilidad del cumplimiento...», *op. cit.* y ARRIBAS LEÓN, M.: *Sucesión de empresas...*, *op. cit.*

B) Límite cuantitativo

La responsabilidad del adquirente no se limita al valor de lo transmitido; si las deudas tributarias son superiores a este, el sucesor no ve limitada solo por esa razón su responsabilidad. Sin embargo, cuando se solicita la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades prevista en el artículo 175.2 de la LGT, el sucesor limita su responsabilidad a las deudas que aparezcan en dicha certificación. A estos efectos, el artículo 175.2 de la LGT dispone que quien «pretenda adquirir titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria» podrá solicitar, «previa conformidad del titular actual», una «certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio».

Para que opere la limitación:

- El certificado tiene que ser solicitado por el adquirente; si se solicita por el titular del negocio carece de efectos exoneradores [STS de 28 de noviembre de 2013 –rec. núm. 3942/2011 (NFJ053812)–, SAN de 3 de mayo de 2011 –rec. núm. 310/2009 (NFJ043202)–; también SAN de 10 de junio de 2013 –rec. núm. 135/2012 (NFJ051486)– en relación con el art. 72 de la LGT/1963].
- La solicitud debe ser previa a la transmisión¹¹; cuando la sucesión se basa en un título jurídico, normalmente esa fecha determinante será la del negocio jurídico de efecto sucesorio (v. gr. la fecha de firma del negocio de compraventa) aunque la DGT [Consulta núm. V0434/2013, de 13 de febrero (NFC046829)] ha entendido que esa fecha puede no ser suficiente «si con anterioridad a la firma se dieran otros elementos o circunstancias indicativos de una sucesión *de facto* previa a la formalización del negocio jurídico de compraventa». En sentido inverso, si la venta queda sujeta a algún tipo de condición suspensiva, de forma que hasta el cumplimiento de la misma la transmitente retiene el control sobre la dirección de la empresa y los riesgos sobre sus flujos de efectivo, la transmisión debe diferirse a ese otro momento posterior. Por otro lado, aunque la solicitud del certificado en una sucesión *de facto* es poco probable, sobre todo cuando tiene una finalidad fraudulenta [*vid.* STSJ de la Comunidad Valenciana 549/2013, de 16 de mayo –rec. núm. 684/2010 (NFJ062989)–] y no parece tener cabida en la literalidad del precepto, entendemos que no debería ser descartada de plano [la DGT parece admitir implícitamente esta posibilidad en su Consulta núm. V0434/2013, de 13 de febrero (NFC046829)].

Si solicitada en tiempo y forma la certificación la Administración no la expide en el plazo de tres meses, el adquirente queda exonerado de toda responsabilidad. Si expide la certificación,

¹¹ Si bien una lectura *a contrario sensu* del artículo 125.2 del Reglamento General de Recaudación permitiría que la solicitud se presentara hasta el mismo día de la transmisión: «No producirán efectos las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate».

la responsabilidad quedará limitada a las deudas detalladas en la misma, con exclusión en todo caso de las sanciones. Si la certificación se expide sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades, también queda exento el adquirente de esta responsabilidad que estamos examinando.

2.3. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA RESPONSABILIDAD

A diferencia de la responsabilidad de los sucesores de personas físicas o jurídicas (arts. 39 y 40 de la LGT), que asumen directamente todas las obligaciones tributarias pendientes de la persona física o jurídica que desaparece mediante un título jurídico de efecto sucesorio, la responsabilidad del adquirente de empresa se establece de manera adicional a la del transmitente que sigue manteniendo su condición de obligado tributario frente a la Administración. Quizá por ello, el ordenamiento tributario reconoce a los responsables, en consonancia con la naturaleza garantista de su condición, el derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil (art. 41.6 de la LGT).

La responsabilidad ha de ser declarada por un acto administrativo expreso en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o la presentación de la autoliquidación. La naturaleza de la responsabilidad tributaria del adquirente de empresas bajo el artículo 42.1 c) de la LGT es solidaria, a diferencia de lo que sucedía bajo el artículo 72 de la LGT que se había interpretado jurisprudencialmente como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, que requería la previa declaración de fallido del deudor principal. Por esta razón, en el contexto de una comprobación administrativa de las obligaciones tributarias del empresario sucedido, es posible que la declaración de responsabilidad tenga lugar antes de que venza el periodo voluntario de pago de la liquidación administrativa emitida al obligado tributario, en cuyo caso la competencia para instruir el procedimiento de responsabilidad corresponde al órgano de gestión o inspección competente para dictar la liquidación. En cambio, si la declaración de responsabilidad tiene lugar después de que haya vencido el periodo voluntario de ingreso del empresario sucedido, la competencia será de los órganos de recaudación.

Tratándose de un supuesto de responsabilidad solidaria, si esta ha sido declarada en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se le deriva, bastará con requerir el pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo. Si la responsabilidad fue declarada después del vencimiento del periodo voluntario de pago, el acto de declaración de responsabilidad notificado al responsable abrirá el periodo voluntario de pago de este.

3. SUCESIÓN BAJO LOS ARTÍCULOS 39 Y 40 DE LA LGT

La regulación de la sucesión a efectos fiscales se encuentra regulada en los artículos 39 y 40 de la LGT: el primero para los sucesores de las personas físicas y el segundo para los de las personas jurídicas, fundaciones y entidades carentes de personalidad.

Según el artículo 39 de la LGT «a la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia». Por su parte, el artículo 40.3 de la LGT dispone que «en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades sin personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarios de la correspondiente operación». Esta regla se extiende asimismo a «cualquier supuesto de cesión global de activo y pasivo de una entidad con personalidad jurídica».

Por tanto, cuando la empresa se transmite *mortis causa* (en caso de fallecimiento del empresario persona física) o por disolución sin liquidación de la entidad que venía desarrollando la actividad (o cesión global de su activo y pasivo), resultarán de aplicación estos preceptos.

3.1. SUCESIÓN *MORTIS CAUSA* DEL EMPRESARIO PARTICULAR

A) Presupuestos de la sucesión

El artículo 39 de la LGT dispone la sucesión en la posición jurídico-tributaria de una persona que fallece en los siguientes términos: «A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota».

Quiere esto decir que el fallecimiento de un empresario individual determina que las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad económica se transmiten, como regla general, a los herederos. Esta transmisión constituye el reflejo en el ámbito fiscal de la regla general contenida en el artículo 661 del CC según la cual el heredero sucede al causante por el hecho de la muerte en todos sus derechos y obligaciones, siempre que acepte expresa o tácitamente la herencia (arts. 999 y 1.000 del CC) y sin perjuicio de la posibilidad de aceptación a beneficio de inventario regulada en los artículos 1.010 y ss. del CC. Como regla especial, las obligaciones tributarias también pueden transmitirse a los legatarios en dos casos específicos: cuando la herencia se distribuye íntegramente a través de legados y cuando se instituyan legados de parte alicuota¹².

Por tanto, los herederos del empresario persona física (y los legatarios, solo en los casos apuntados) responden de todas sus obligaciones tributarias pendientes y, entre ellas, las derivadas

¹² El primer supuesto trae causa del artículo 891 del CC, según el cual, cuando toda la herencia se distribuye en legados, se prorratearán las deudas y gravámenes entre los legatarios en proporción a sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa. El segundo supuesto se plantea cuando se transmite al legatario una parte alicuota de la herencia, es decir, no una cosa o cosas ciertas, ni un conjunto de cosas determinado genéricamente por cualidades comunes (art. 875 del CC).

del ejercicio o titularidad de una explotación económica. Y ello aun bajo la hipótesis de que el negocio empresarial hubiera sido legado a un tercero diferente a los herederos. En este caso, si la herencia no se ha distribuido íntegramente mediante legados, el legatario solo llegaría a responder por las obligaciones tributarias pendientes del empresario fallecido relacionadas con la explotación del negocio legado bajo el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.1 c) de la LGT, si se admitiera (cuestión que como hemos visto no es en absoluto pacífica) que este precepto también resulta de aplicación en caso de sucesión por causa de muerte a título individual¹³.

B) Alcance de la sucesión

Se transmiten al heredero las *obligaciones tributarias pendientes* que incluyen aquellas devengadas a la fecha del fallecimiento del empresario, aunque en esa fecha la deuda tributaria no hubiera sido objeto de liquidación y no fuera por tanto exigible¹⁴. Si las deudas tributarias deben ser objeto de autoliquidación, serán los herederos quienes deban asumir el cumplimiento de esa obligación. Y si las deudas tributarias autoliquidadas por el empresario fallecido son objeto de comprobación por la Administración tributaria para determinar la corrección de su declaración, las actuaciones administrativas encaminadas a la comprobación y liquidación de esas obligaciones tributarias pendientes «se entenderán con cualquiera de los sucesores, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas a todos los interesados que consten en el expediente».

Aunque la norma se refiere a las *obligaciones*, también se transmite a los sucesores el derecho a la devolución de la cuota diferencial negativa que surge de la aplicación de la normativa de cada tributo –cuando, por ejemplo, las retenciones o pagos fraccionados realizados a cuenta de la obligación tributaria principal han excedido el importe de la cuota líquida a pagar por el IRPF, o cuando el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con la actividad supera la cuantía del IVA repercutido en las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados por el empresario–. Así se desprende del artículo 107.6 del RGIT –según el cual, «cuando en los procedimientos cuyas actuaciones se entiendan con los sucesores de un obligado tributario deba practicarse una devolución, deberá acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica, a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución»– y del artículo 131.4 del RGIT –según el cual, «cuando el derecho a la devolución se transmite a los sucesores se atenderá a la normativa específica que determine los titulares del derecho y la cuantía que a cada uno corresponda»–.

Cuestión distinta es si el heredero se subroga o no en los restantes aspectos de la posición tributaria del causante.

¹³ Vid. apartado 2.1 B) posterior.

¹⁴ El ordenamiento tributario distingue (art. 21 de la LGT) entre el *devengo*, que es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, y la *exigibilidad*, que es el momento en el que debe procederse a la cuantificación y pago de la obligación tributaria ya nacida.

No parece, en este sentido, que a efectos del IRPF esté prevista la sucesión del heredero en los créditos fiscales pendientes de aplicación que pudiera haber generado el empresario fallecido, ni la subrogación en el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento o reinversión que puedan resultar legalmente exigidos para la consolidación de determinados incentivos fiscales¹⁵.

En cuanto al valor y fecha de adquisición de los elementos patrimoniales del negocio adquirido por causa de muerte, si el empresario está obligado a llevar contabilidad, se valorarán los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición (NRV 19.^a del PGC). Ha de tenerse en cuenta que a efectos fiscales, el valor de adquisición de los bienes afectos a la actividad¹⁶ será el que resulte de la aplicación de las normas del ISD, sin que pueda exceder del valor de mercado, incrementado por el coste de los gastos y tributos inherentes a la adquisición que hubieran sido satisfechos por el adquirente¹⁷. Por tanto, tampoco hay subrogación en los valores y fecha de adquisición del transmitente¹⁸.

La subrogación en la posición jurídico-tributaria del causante no se produce en ningún caso respecto de las sanciones, que no se transmiten ni a los legatarios ni a los herederos de los sujetos infractores¹⁹, en aplicación del principio de personalidad de la pena que rige en el ámbito sancionador. Sí se incluyen, en cambio, los recargos del periodo ejecutivo y los de presentación extemporánea de autoliquidaciones o declaraciones, puesto que se trata de prestaciones accesorias a la obligación tributaria principal que, en teoría, carecen de carácter sancionador²⁰. Las deudas de las que pudiera

¹⁵ No se prevé así, por ejemplo, que el fallecimiento del empresario excluya el incumplimiento de los requisitos de mantenimiento exigidos en la letra a) del artículo 68.1.3.º o la letra b) del artículo 68.2 b) de la LIRPF para la consolidación, respectivamente, de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación; o de la deducción por inversión de elementos nuevos de inmovilizado material o en inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas. Sí se excluía, en cambio, el fallecimiento como causa de incumplimiento del compromiso de mantenimiento en relación con la deducción por la cuenta ahorro empresa establecida en el derogado apartado 6 del artículo 68 de la LIRPF, por cuanto el incumplimiento solo se asociaba a la transmisión *inter vivos* de las participaciones adquiridas en el plazo de dos años posteriores a la inversión. Por el contrario, y respecto de la misma deducción, la falta de constitución de la sociedad en el plazo exigido de cuatro años por fallecimiento del contribuyente podía interpretarse como equivalente al desistimiento (en ese sentido, TURIEL MARTÍNEZ, A. G.: «Incentivos a la creación de empresas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Pecunia*, núm. 12, pág. 266).

¹⁶ Entendiendo por tales, en general, todos aquellos que son necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos (art. 29 de la LIRPF), con exclusión de las existencias y aprovisionamientos.

¹⁷ Artículo 36, en relación con los artículos 35 y 28.2 de la LIRPF.

¹⁸ La subrogación plena en los valores y fecha de adquisición de los bienes y derechos del negocio adquirido solo tiene lugar (*ex art. 36 de la LIRPF*) en las adquisiciones lucrativas referidas en el artículo 33.3 c) de la LIRPF (esto es, con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el art. 20.6 de la LISD: donaciones *inter vivos* de empresas exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, cumplidos ciertos requisitos).

¹⁹ Artículo 182.3 de la LGT.

²⁰ Decimos *en teoría* porque la naturaleza de estos recargos es cuestión controvertida. En nuestra opinión, y siguiendo en este punto a GOROSPE OVIEDO («Los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo

responder el anterior empresario en calidad de responsable solo se transmiten al heredero o legatario si se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento²¹.

C) Régimen de la responsabilidad

a) Relación entre el anterior titular y el sucesor en la actividad

Cuando el obligado tributario fallece, la Administración ha de entenderse con los herederos. No hace falta, en este sentido, ningún pronunciamiento expreso que declare la responsabilidad del sucesor: desaparecido el contribuyente, el sucesor ocupa su lugar y la Administración dirige sus actuaciones, sin más, frente a ese sucesor.

En este sentido, el artículo 107.1 del RGIT dispone que «en caso de actuaciones o procedimientos relativos a personas físicas fallecidas [...] deberán actuar ante la Administración tributaria las personas a las que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias».

b) Concurrencia de herederos

Cuestión distinta es qué sucede y con quién debe entenderse la Administración cuando existen varios herederos.

La vigente LGT, en el primer párrafo de su artículo 35.7, dispone con carácter general el carácter solidario de la obligación tributaria cuando concurren varios obligados en su presupuesto de hecho: «La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa».

Por esta razón, en la regulación del procedimiento tributario frente a los sucesores *mortis causa* (art. 107 del RGIT), se permite a la Administración desarrollar sus actuaciones «con cualquiera de los herederos», si bien el inicio de un procedimiento de comprobación debe ser comunicado a todos ellos para que puedan comparecer en dichas actuaciones. El procedimiento –que siempre es único– se desarrollará con quienes hubieran comparecido y proceda en cada caso. Las

y por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social», en VV. AA.: «Recargos y sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la jornada preparatoria del Congreso de la EATPL de 2015», *Documentos IEF*, núm. 12/2015, pág. 20), su naturaleza es mixta: resarcitoria o indemnizatoria, como la de los intereses de demora, y disuasoria o preventiva, como la de las sanciones.

²¹ Por ejemplo, si el empresario fallecido hubiera adquirido la empresa de un tercer empresario y se le declara responsable de las deudas contraídas por el anterior titular *ex* artículo 42.1 c) de la LGT antes del fallecimiento.

resoluciones y liquidaciones se realizarán a nombre de los obligados tributarios comparecidos y se notificarán a todos los herederos conocidos²².

Dicho esto, la regla general de solidaridad establecida en el artículo 35.7 de la LGT puede quedar exceptuada en algunos casos, de forma que la obligación tributaria pasa a ser mancomunada. El fundamento legal de esa posibilidad se encuentra en el último párrafo del artículo 35.7 de la LGT, según el cual:

«Cuando la Administración solo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido».

La STS de 5 de julio de 2012 [rec. núm. 1443/2011 (NFJ048323)] interpretó que esta norma que permite sustituir la regla general de solidaridad por la de mancomunidad, de forma que cada obligado tributario únicamente responde de la proporción que le corresponde en el bien o derecho adquirido, solo resulta aplicable «cuando se trate de impuestos que gravan la titularidad o transmisión de elementos patrimoniales». Cabe plantear si los coherederos pueden beneficiarse de la aplicación de esta regla por cuanto son responsables de la obligación tributaria como consecuencia de la transmisión (*mortis causa*) de los bienes y derechos de la sociedad adquirida. En este sentido de admitir la sustitución de la regla de la solidaridad por la de la mancomunidad en un caso de sucesión *mortis causa*, se pronunció el TSJ de Madrid en su Sentencia 1699/2013, de 30 de diciembre [rec. núm. 560/2011 (NFJ053641)].

En cualquier caso, las disposiciones del causante sobre la asunción o pago de las deudas tributarias por uno o alguno de los herederos o legatarios no alteran la responsabilidad tributaria *ex lege* del sucesor, en aplicación del principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias (arts. 17.4 y 18 de la LGT).

3.2. SUCESIÓN ANTE DISOLUCIÓN SIN LIQUIDACIÓN DE UNA ENTIDAD

A) Presupuestos de la sucesión

El artículo 40.3 de la LGT, en el marco de la regulación general de los sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad, prevé que «en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o sean beneficiarias de la correspondiente

²² Artículo 107 del RGIT. Nótese que la regulación del procedimiento frente a los sucesores contenida en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del RGIT es básicamente la misma que la contenida en los apartados 1 y 2 del artículo 106 del RGIT que regula, precisamente, las actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación.

operación». Y seguidamente extiende la aplicación de la norma «a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil».

El precepto, circunscrito a sociedades mercantiles, se refiere a aquellos actos o negocios jurídicos que determinan la disolución sin liquidación de una entidad, o la cesión global de su activo y pasivo, con transmisión, sin solución de continuidad en las relaciones jurídicas existentes, de todo su patrimonio a un tercero. Estas operaciones, reguladas en la LME, incluyen:

- La fusión entre dos o más entidades (arts. 22 y ss. de la LME), sea por creación de una nueva entidad o por absorción, así como las operaciones asimiladas a las fusiones (art. 53 de la LME).
- La escisión total (art. 69 de la LME).
- La cesión global de activo y pasivo (art. 81 de la LME).

Otras operaciones de reestructuración que no suponen la disolución de la entidad transmitente ni la cesión global de su activo y pasivo (como la escisión parcial o la segregación) no podrían, en cambio, subsumirse en el supuesto de hecho del artículo 40.3 de la LGT y ello aunque a efectos mercantiles sí determinen una sucesión universal respecto del patrimonio transmitido.

Por otro lado, aunque parte de la doctrina ha entendido que este supuesto de sucesión exige la disolución de la sociedad sucedida²³, lo cierto es que la cesión global del activo y pasivo puede producirse sin disolución de la entidad cedente cuando la contraprestación no fuera recibida total y directamente por los socios²⁴.

B) Alcance de la sucesión

Al tratarse de supuestos que determinan una sucesión universal, la regla general es que se trasladan al beneficiario de la operación, en bloque y sin limitación alguna, las responsabilidades tributarias –las obligaciones tributarias pendientes, en la terminología utilizada por la norma– de la sociedad disuelta o cedente [STS de 3 de mayo de 2012, rec. cas. núm. 5268/2008 (NFJ047358)].

La cuestión a dirimir es si la beneficiaria o cesionaria de los bienes y derechos transmitidos en la operación se subroga en los restantes aspectos de la relación jurídico-tributaria de la sociedad que se disuelve o que cede globalmente su activo y pasivo: si adquiere los créditos fiscales que pudiera haber generado la sociedad disuelta; si se subroga en el cumplimiento de los requisitos de mantenimiento que puedan resultar legalmente exigidos para la aplicación de determina-

²³ CARRERAS MANERO, O.: *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi: Pamplona, 2011, págs. 272-273 y SÁNCHEZ MANZANO, J. D.: «La subrogación en determinados créditos tributarios para las personas jurídicas en el marco de las operaciones de reestructuración empresarial y su interrelación con el fenómeno de la sucesión mercantil», *Quincena Fiscal*, núm. 17/2003.

²⁴ Artículo 81.2 de la LME *a contrario sensu*.

dos incentivos fiscales; y si, finalmente, se mantienen los valores y fechas de adquisición de los bienes y derechos que forman la masa patrimonial del negocio adquirido por herencia.

- a) En cuanto a la transmisión de los créditos fiscales pendientes que pudiera haber generado la empresa que se disuelve o que lleva a cabo la cesión global del activo y pasivo, se ha venido negando, por ejemplo, que las bases impositivas negativas generadas por la sociedad disuelta se transmitan a la sociedad adquirente cuando la operación no se acoge al régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS [por todas, SAN de 20 de febrero de 2014 [rec. núm. 134/2011 (NFJ054657); RTEAC de 26 de noviembre de 2004 –R. G. 4986/2001 (NFJ019634)–]²⁵.
- b) La subrogación en el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para el mantenimiento de beneficios fiscales aplicados por la sociedad disuelta ha venido siendo también denegada por la doctrina administrativa cuando la operación no se acoge al régimen de neutralidad fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS, de forma que solo cuando existe aplicación de este se admite la continuidad plena de las beneficiarias respecto a la sociedad extinguida. Así, por ejemplo, en relación con los compromisos de mantenimiento o reinversión por la Reserva por Inversiones en Canarias [Consulta núm. V1854/2014, de 11 de julio (NFC052155); RRTEAC de 3 de marzo de 2010 –R. G. 1064/2009– o de 11 de septiembre de 2008 –R. G. 754/2006 (NFJ030612)–] o por la aplicación de los incentivos por reinversión [RRTEAC de 15 de febrero de 2007 –R. G. 3854/2005 (NFJ026143)–, o de 2 de marzo de 2007, –R. G. 1688/2005 (NFJ029265)–].
- c) Tampoco se mantienen los valores y fechas de adquisición de los bienes adquiridos por el sucesor cuando la operación no se acoge al régimen de neutralidad fiscal [art. 17.4 c) y d) de la LIS].

C) Régimen de la responsabilidad del sucesor

a) Relación entre el anterior titular y el sucesor

Al igual que sucedía en el caso de fallecimiento del empresario individual, el sucesor de una entidad que se disuelve sin liquidación se sitúa en la posición del contribuyente sin necesidad de que exista un acto administrativo que así lo declare. Así se desprende del artículo 107.1 del RGIT según el cual «en caso de actuaciones o procedimientos relativos a [...] personas jurídicas o demás entidades disueltas o extinguidas, deberán actuar ante la Administración tributaria las personas a las que de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se transmitan los correspondientes derechos, obligaciones y, en su caso, sanciones tributarias».

²⁵ Las SSTs de 10 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 2724/2003) o 10 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 899/2007) también han negado la subrogación en la aplicación de deducciones fiscales generadas por la cedente en aportaciones no dinerarias a las que se negaba la posibilidad de acogerse al régimen.

Cabe plantear, no obstante, qué sucede cuando existe una cesión global de activo y pasivo sin disolución de la entidad cedente. Este supuesto está, recordemos, expresamente previsto en la LME para cuando es la cedente quien recibe de la beneficiaria la contraprestación por la cesión global de su activo y pasivo. En este caso, que la beneficiaria desplace al obligado tributario principal en su relación con la Administración tributaria no tiene, a nuestro juicio, tanto sentido.

También puede ser problemática la cesión global de activo y pasivo cuando supone la liquidación de la entidad cedente por recibir los socios de esta, directamente y en su totalidad, la contraprestación de la beneficiaria por la cesión del activo y pasivo. En este caso, desaparecido el obligado tributario principal, se plantea la duda de quién le sucede en su relación con la Administración tributaria: ¿los socios de la entidad cedente en aplicación del artículo 40.1 de la LGT o la entidad cesionaria, en aplicación del 40.3?

Recordemos que bajo el artículo 40.3 de la LGT las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a las personas o entidades que «sean beneficiarias» de la cesión global del activo y del pasivo, término que viene siendo interpretado en el sentido de que reciban el activo y pasivo transmitido en la operación. Bajo el artículo 40.1 de la LGT, en cambio, las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la ley limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmiten a estos²⁶.

Quizá en estos casos de cesión global de activo y pasivo mediante contraprestación a la entidad cedente o a sus socios, la cesionaria debería quedar excluida del concepto de sucesora, por cuanto existe otro obligado tributario (el propio sujeto pasivo, en el primer caso; otro sucesor, en el segundo) en la relación tributaria. Pero la cuestión, como se ha visto, no está ni mucho menos clara en la norma tributaria²⁷.

b) Concurrencia de sucesores

Si existen varias entidades beneficiarias de la operación (por ejemplo, en una escisión total con transmisión del patrimonio a varias entidades), se entiende generalmente, en aplicación del artículo 35.7 de la LGT, que la responsabilidad entre las diversas entidades beneficiarias es solidaria [así por ejemplo, en la STS de 5 de noviembre de 2012, rec. núm. 3735/2010 (NFJ049325) o en la RTEAC de 31 de enero de 2008 –R. G. 3034/2004 (NFJ028486)–].

²⁶ Hasta el límite, eso sí, del valor de la cuota de liquidación que les corresponda y demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones.

²⁷ En la normativa mercantil la cedente, cuando no se hubiera extinguido, responde de las obligaciones asumidas por la cesionaria que resulten incumplidas (art. 91 de la LME), pero el deudor principal parece ser la entidad cesionaria, lo que excluiría el derecho de reembolso de la cesionaria frente a la cedente. *Vid.* QUIJANO GONZÁLEZ, J. y ESTEBAN RAMOS, L. M.^a: «Tutela de los acreedores: la responsabilidad de las sociedades que participan en la escisión», en VV. AA.: *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, en Cizur Menor: Aranzadi, 2009.

La cuestión, con todo, no es completamente pacífica. La SAN de 23 de febrero de 2011 [rec. núm. 84/2008 (NFJ042450)] entendió que cuando la sucesión a título universal no es unitaria, sino que tiene lugar mediante la segregación del patrimonio social en una o varias ramas de actividad, como puede ser el caso de una escisión total, cada una de las sociedades beneficiarias de la escisión debe responder, como deudora principal, solo de las deudas tributarias que se les hayan adjudicado²⁸. En esta línea parece apuntar también algún pronunciamiento aislado de la DGT, que no es muy consistente con la regla de la solidaridad. Así, en la Consulta núm. V1801/2006, de 8 de septiembre (NFC023577), afirmó que, si tras la ejecución de una escisión total surge una obligación tributaria pendiente relacionada exclusivamente con la parte del patrimonio de la que fue receptora en solitario una de las sociedades beneficiarias de la escisión, «se transmite la obligación a la sociedad que recibe el patrimonio al que se refiere la obligación tributaria pendiente»²⁹. Este entendimiento, ha de apuntarse, es congruente con la regulación ofrecida en el orden mercantil (arts. 80 y 91 de la LME), que señala como deudor principal a la sociedad a la que se haya asignado la obligación en el proyecto y, solo de forma subsidiaria, responden el resto de las sociedades beneficiarias de la operación (de forma solidaria entre ellas), así como, en su caso, la sociedad cedente o escindida si no se extingue con la operación³⁰.

Sea como fuere, lo cierto es que el procedimiento para exigir esa responsabilidad tributaria a los diversos sucesores viene construido en el artículo 107 del RGIT sobre el entendimiento de que se trata de una obligación solidaria.

No obstante, sin rechazar esta naturaleza solidaria de la responsabilidad entre los diversos sucesores, el TS ha paliado sus consecuencias prácticas en lo que se refiere a las garantías a aportar en caso de solicitud de suspensión de las deudas de la entidad disuelta cuando estas son recurridas³¹. Afirma así el TS en su Sentencia de 24 de junio de 2015 [rec. núm. 1491/2013 (NFJ059119)]

²⁸ Parece claro que esta es la conclusión que rige en el ámbito mercantil (RUBIO VICENTE, P. J.: «Capítulo 27. Escisión total. Conceptos y elementos configuradores», en *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, Cizur Menor: Aranzadi, 2009) por cuanto el artículo 75.2 de la LME prevé que «en caso de escisión total, cuando un elemento del pasivo no sea atribuido a alguna sociedad beneficiaria en el proyecto de escisión y la interpretación de este no permita decidir sobre su reparto, responderán solidariamente de él todas las sociedades beneficiarias», lo que, en un razonamiento *a contrario sensu* permitiría sostener que cuando sí exista esa atribución a una sociedad concreta de la escisión será solo esta quien deba responder. En igual sentido, CARRERAS MANERO: «La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad extinta como consecuencia de un proceso de escisión total a cualquiera de las entidades resultantes del mismo. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15/2011.

²⁹ La conclusión, ciertamente, tampoco es del todo coherente con la regla de la mancomunidad que haría que todas las sociedades beneficiarias de la escisión fueran responsables del pago de la obligación tributaria pero solo en proporción al valor de los bienes y derechos adquiridos.

³⁰ Vid. QUIJANO GONZÁLEZ, J. y ESTEBAN RAMOS, L. M.: «Tutela de los acreedores: la responsabilidad...», *op. cit.*, pág. 571.

³¹ Incluso cuando las garantías son solidarias, la práctica administrativa ha venido exigiendo que el importe de las garantías cubra la cuota, los intereses de demora generados durante la suspensión, más tantos recargos que se pudieran generar en caso de ejecución de las garantías, como obligados solidarios existan. Sobre las ineficiencias que ocasiona

que cuando la obligación solidaria ya ha sido suspendida a instancias de una de las entidades beneficiarias de una escisión total, la otra sucesora puede hacer valer tal motivo de oposición en su propio procedimiento, sin que resulte posible para la Administración exigir a «todas» las sociedades obligadas la deuda o la garantía de su cumplimiento por el importe completo adeudado.

4. LA SUCESIÓN BAJO EL ARTÍCULO 84 DE LA LIS

4.1. PRESUPUESTOS DE LA SUCESIÓN

La sucesión bajo el artículo 84 de la LIS exige el cumplimiento de varios requisitos:

- a) Ha de tratarse de una operación tipificada bajo los artículos 76 u 84 de la LIS como operaciones a las que pueda resultar de aplicación el régimen fiscal contenido en el capítulo VII del título VII de la LIS.
- b) La operación ha de realizarse por motivos económicos válidos y no con la mera finalidad de obtener una ventaja fiscal.
- c) No ha de optarse por inaplicar el régimen de neutralidad fiscal.

4.2. ALCANCE DE LA SUCESIÓN

En cuanto a las obligaciones tributarias transmitidas, hay que diferenciar según las operaciones supongan o no la transmisión en bloque de todo el patrimonio de la transmitente o solo una parte. En el primer caso, se transmiten a la sociedad beneficiaria de la operación todas las obligaciones tributarias de la sociedad sucedida. En el segundo, solo las referidas a los bienes y derechos adquiridos por la sociedad beneficiaria³².

La subrogación de la sociedad beneficiaria en la posición fiscal de la sucedida alcanza, a diferencia de los supuestos analizados en los apartados 3.1 B) y 3.2 B) anteriores, también los bene-

este sistema, *vid.* GARCÍA LLANEZA, R.: «Garantías y procedimiento tributario», *El Notario del siglo XXI*, núm. 63, págs. 186-188.

³² En realidad el artículo 84.1 distingue según las operaciones mencionadas en los artículos 76 u 87 de la LIS determinen o no una sucesión a título universal. Entendemos, no obstante, que el artículo debe ser interpretado en el sentido que hemos apuntado por cuanto algunas operaciones que no suponen la transmisión de todo el patrimonio de la entidad transmitente sino solo una parte, sí suponen una sucesión universal a efectos mercantiles. Así, por ejemplo, la definición de la escisión parcial o la segregación contenida, respectivamente, en los artículos 70 y 71 de la LME incluye «el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades». No pensamos que en estos casos tenga sentido que las sociedades beneficiarias asuman el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias de la transmitente ni pensamos que sea esta la voluntad de la ley ni del legislador.

ficios fiscales pendientes y el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales aplicados por la sociedad transmitente y pendientes de consolidación. Además, salvo inaplicación parcial del régimen, la entidad adquirente se subroga en los valores y fechas de adquisición de la entidad transmitente en los bienes y derechos adquiridos.

Así se ha entendido por la doctrina administrativa para, por ejemplo, (i) la Reserva por Inversiones en Canarias [DGT, Consulta núm. V1262/2014, de 12 de mayo (NFC051216)], (ii) la aplicación de la reducción del 50% de los ingresos procedentes de ciertos activos intangibles establecida en el artículo 23 del TRLIS [DGT, Consulta núm. V0178/2012, de 30 de enero (NFC043580)], o (iii) la aplicación de los incentivos por reinversión en el IS [RRTEAC de 15 de febrero de 2007 –R. G. 3854/2005 (NFJ026143)– o de 2 de marzo de 2007 –R. G. 1688/2005 (NFJ029265)–].

También se ha planteado la posibilidad de que la sociedad adquirente se subrogue en la posición de la transmitente a efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal al grupo del que formaba parte esta última. Así, por ejemplo, en una fusión por absorción entre dos sociedades dependientes de un grupo de consolidación fiscal, se ha admitido que no es necesario incorporar los resultados eliminados por operaciones internas realizadas por la absorbida [DGT, Consulta núm. V1965/2009, de 4 de septiembre (NFC035543)]. Sin embargo, cuando la sociedad absorbida es la dominante, la subrogación en el derecho a tributar con las sociedades dependientes exige que se opte y comunique de nuevo la opción por el régimen, pues el cambio en la sociedad dominante del grupo supone la alteración del mismo [DGT, Consultas núm. V0623/2014, de 7 de marzo (NFC050746), y núm. V3042/2013, de 11 de octubre (NFC049343)].

Otro punto en el que el alcance de la sucesión ha sido controvertido es el referido a la compensación de las bases impositivas negativas generadas por la sociedad transmitente.

Cuando la operación determina una sucesión universal por extinción de la sociedad sucedida, la transmisión a la sucesora del derecho a compensar las bases impositivas negativas no plantea mayores dificultades [DGT, Consultas núm. V2803/2014, de 17 de octubre (NFC052544), núm. V2260/2014, de 3 de septiembre (NFC052514), o núm. V0420/2009, de 2 de marzo (NFC032236)]³³.

Sin embargo, cuando la sucedida no se extingue (aportación de ramas de actividad, segregación, escisión parcial), la situación ha sido más controvertida, debiendo diferenciarse el tratamiento normativo antes y después de la entrada en vigor de la nueva LIS.

- Bajo el TRLIS se entendía que en operaciones de escisión parcial, aportación no dineraria de ramas de actividad o de aportación no dineraria especial, en las que no se

³³ El artículo 90.3 del TRLIS establecía un límite a esa compensación: «Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o las participaciones que la entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable». Este mismo límite sigue resultando de aplicación bajo el artículo 84.2 de la nueva LIS.

produce la extinción de la sociedad transmitente, no resultaba transmitido a la entidad adquirente el derecho de compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar, ya que lo conservaba la entidad transmitente que, de esta forma, podía compensarlas con las rentas positivas que generara en el desarrollo del resto de sus actividades económicas. Solo excepcionalmente, la DGT ha admitido esa compensación cuando de otro modo, y pese a la pervivencia de la sucedida, la compensación de las bases imponibles negativas de esta se ve impedida *de facto* o por régimen normativo. Por ejemplo, en una operación de segregación de todo el patrimonio de la sociedad que generó las bases imponibles negativas a favor de sus filiales, la transmisión a estas últimas de las bases imponibles negativas generadas por la primera, por cuanto que, como consecuencia de la operación, la transmitente no iba a continuar con su actividad y perdía *de facto* el derecho a la compensación en la Consulta núm. V3613/2013, de 16 de diciembre (NFC049981)³⁴. O por ejemplo, cuando, en una operación de reorganización con varias etapas, la entidad transmitente «se extingue de hecho dado que esta entidad no desarrollará actividad mercantil alguna con posterioridad al limitarse su actividad, por cuanto se convierte en una mera *holding* que será inmediatamente absorbida por otra entidad de las mismas características, que no realizará actividad empresarial alguna ejerciendo funciones de *holding*», como en la Consulta núm. V2631/2010, de 3 de diciembre (NFC039842).

- Tras la entrada en vigor de la LIS, en cambio, el artículo 84.2 de la LIS establece expresamente la transmisión a la entidad adquirente del derecho a la compensación de las bases imponibles negativas cuando, sin extinción de la entidad transmitente, se transmite una rama de actividad cuyos resultados han generado bases imponibles negativas pendientes de compensar. Las bases imponibles negativas que se transmiten se limitan, en este caso, a las generadas por la rama de actividad transmitida³⁵.

4.3. RÉGIMEN DE LA SUCESIÓN

A) Relación entre el anterior titular y el sucesor

Cuando la operación determina la disolución o extinción del anterior titular, el beneficiario de la operación le desplaza en su posición frente a la Administración tributaria, adquiriendo sin ningún género de duda la condición de *sucesor*.

³⁴ Otro caso especial es el analizado en la Consulta núm. V1941/2007, de 19 de septiembre (NFC027538): asociación que desarrolla dos actividades diferenciadas en el ámbito de la normativa contable y regulatoria aplicable a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales que, tras la aprobación del Real Decreto 688/2005, han de desarrollarse a través de formas jurídicas diferentes lo que determina la aportación a una entidad de nueva creación de todos los elementos patrimoniales integrantes de la actividad de servicio de prevención ajeno que aquella venía desarrollando en atención a sus mutualistas, así como el traspaso de todo el personal vinculado al mismo.

³⁵ Sobre esta nueva norma, *vid.* Consulta de la DGT núm. V1360/2015, de 29 de abril (NFC054639).

Más problemática resulta la calificación del beneficiario de la operación como sucesor a efectos tributarios, desplazando completamente al obligado tributario principal en su relación frente a la Administración tributaria, en aquellas operaciones que no suponen la extinción de este último: aportación de ramas de actividad (segregación), escisión parcial, aportaciones no dinerarias especiales.

No se encuentra tratado en la norma tributaria la posición entre el sucesor del negocio transmitido y el anterior titular, cuando no hay disolución del transmitente por no afectar la operación a todos sus activos y pasivos sino solo a una parte de estos. En principio, las obligaciones tributarias pendientes resultarían exigibles al sucesor, sin que esté prevista en el ordenamiento tributario la acción de reembolso alguna frente al anterior titular [a diferencia de lo que sucede con el supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 42.1 c) de la LGT]. En este sentido, la DGT ha admitido la compatibilidad entre el artículo 42.1 c) de la LGT y el 90.2 del TRLIS [actual 84 de la LIS] sobre el entendimiento de que «las deudas tributarias que se transmiten en virtud del artículo 90.2 del TRLIS no coinciden con aquellas de las que responde por mor del artículo 42.1 c) de la LGT, pudiendo ser, por tanto, de aplicación ambos preceptos en función del origen de las obligaciones tributarias» [vid. contestación de la DGT a Consulta núm. V1153/2014, de 25 de abril (NFC051105)]³⁶. La comprobación de estas obligaciones tributarias en sede de la cesionaria, que no fue quien preparó ni presentó las declaraciones y autoliquidaciones correspondientes, puede resultar muy problemática en la práctica, sobre todo respecto de un tributo como el IS en el que puede no ser fácil identificar la parte que corresponde al negocio transmitido.

B) Concurrencia de varios sucesores

La concurrencia de varias entidades como sucesoras debe llevar a la aplicación de la regla de la solidaridad, con los comentarios que ya realizamos en el apartado 3.2 c) anterior.

5. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

Como se ha visto en las líneas anteriores, la posición jurídico-tributaria de quien adquiere un negocio en relación con las obligaciones tributarias del anterior titular varía enormemente en función de los negocios jurídicos que determinan esa adquisición.

La existencia de diferentes títulos por los que la Administración tributaria puede dirigirse al nuevo empresario para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes supone que el régimen jurídico-tributario del empresario que sucede en la actividad puede ser muy dispar.

³⁶ Esto quiere también decir que la limitación de responsabilidad que opera para el responsable *ex* artículo 42.1 c) de la LGT por sucesión en la titularidad o ejercicio de una explotación económica, cuando solicita la certificación a la que se refiere el artículo 175 de la LGT, no es efectiva para limitar la responsabilidad del sucesor bajo el artículo 84 de la LIS.

A modo de resumen, encontramos:

Precepto	39 LGT	40.3 LGT	84 LIS	42.1 c) LGT
Alcance				
Obligaciones tributarias pendientes	sí	sí	sí	sí
Créditos fiscales pendientes	no	no	sí	no
Subrogación en requisitos	no	no	sí	no
Subrogación en valores y fecha de adquisición	no	no	sí, salvo integración de la plusvalía en la base imponible	no
Conceptos				
Sanciones	no	sí	sí	sí, salvo solicitud certificado art. 175.2 LGT
Recargos e intereses	sí	sí	sí	no, respecto de los devengados en el periodo ejecutivo (retraso en el pago)
Responsabilidad tributaria	sí, si se notifica antes del fallecimiento	sí	sí	sí, en la medida en que pueda calificarse como una deuda derivada del ejercicio de la actividad
Derecho de reembolso	N/A	no	no	sí
Limitación de responsabilidad	sí, si se acepta la herencia a beneficio de inventario	no	no	sí, si se obtiene el certificado art. 175.2 LGT o no se expide en 3 meses

La regulación de esta materia presenta, a nuestro juicio, inconsistencias y dudas interpretativas que convendría aclarar o corregir:

- La posibilidad de que en algunos casos respondan frente a la Administración tributaria terceros que no han sido los adquirentes del negocio transmitido. Es el caso del legado de empresa (en el que responde el heredero) o de las entidades benefi-

ciarias de una escisión total (en la que la regla de solidaridad lleva a cada una de ellas a responder de las deudas inherentes al patrimonio de la escindida, aunque surjan respecto de bienes y derechos adquiridos por otra de las entidades).

- La posible subsistencia del obligado tributario principal en casos de sucesión bajo el artículo 40.3 (cesión global de activo y pasivo sin disolución) o bajo el artículo 84 de la LIS (segregación o escisión parcial) sin que esté reconocido un eventual derecho de reembolso ni quede claro si la Administración puede seguir dirigiéndose frente al obligado tributario principal.
- La imposibilidad de limitar la responsabilidad en operaciones que suponen una sucesión bajo el artículo 84 de la LIS y que en el tráfico jurídico muchas veces se utilizan para canalizar una transmisión del negocio.
- La incertidumbre sobre la proyección de los principios civiles y mercantiles de la sucesión universal sobre el Derecho tributario con independencia de los regímenes previstos en la LGT y en la LIS.

A esas inconsistencias y dudas interpretativas se añaden las que surgen de la falta de coherencia entre la regulación que ofrece el ordenamiento tributario y la dispuesta en el orden mercantil. Por ejemplo, no está claro qué sucede con operaciones de reestructuración a las que no resulta aplicable el artículo 40.3 de la LGT por no haber extinción de la sociedad transmitente ni cesión global de activos y pasivos (*v. gr.* escisión parcial o la segregación) pero en las que sí hay, por prescripción mercantil, una sucesión universal. Si estas operaciones no se acogen al régimen del capítulo VII del título VII de la LIS: ¿Puede exigirse a la adquirente el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la transmitente referidas a los bienes y derechos adquiridos en aplicación del principio de sucesión universal previsto en la normativa mercantil? En caso afirmativo, ¿se le podría seguir exigiendo a la transmitente? ¿O lo suyo es derivar la responsabilidad al adquirente bajo el artículo 42.1 c) de la LGT, permitiendo la limitación de responsabilidad si se obtiene el certificado referido en ese precepto? Entendemos que el escenario más coherente en el ordenamiento tributario es el último de los apuntados pero la referencia en algunas sentencias de nuestro alto tribunal a los principios del derecho civil y mercantil suscita una duda que convendría despejar.

Todo esto hace que en los negocios jurídicos que formalizan la transmisión de empresas en el tráfico jurídico privado sea imprescindible abordar quién soportará las obligaciones tributarias derivadas del negocio transmitido y establecer los mecanismos de garantía correspondientes entre el vendedor y comprador, porque si bien la obligación tributaria es indisponible frente a la Administración, nada impide que las partes adopten la solución que resulte más favorable para sus intereses y que acuerden en contrato privado las indemnizaciones o garantías de salvaguarda correspondientes.

Bibliografía

- ARRIBAS LEÓN, M. [2004]: *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2012]: «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicios de explotaciones o actividades económicas», *Crónica Tributaria*, núm. 143.
- CARRERAS MANERO, O. [2009]: «El alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 5.
- [2011]: «La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad extinta como consecuencia de un proceso de escisión total a cualquiera de las entidades resultantes del mismo. A propósito de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2011», *Quincena Fiscal*, núm. 15.
 - [2011]: *La sucesión en el Derecho Tributario*, Aranzadi, Pamplona.
- GALAPERO FLORES, R. [2008]: «Reinversión de beneficios extraordinarios. Comentarios a la Sentencia del TSJ de Castilla y León, Burgos, núm. 212/2008», *Quincena Fiscal*, núm. 20.
- GARCÍA LLANEZA, R. [2015]: «Garantías y procedimiento tributario», *El Notario del siglo XXI*, núm. 63.
- GARCÍA NOVOA, C. [2001]: «Comentario al nuevo párrafo del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: el régimen de las escisiones societarias», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6.
- GARCÍA ROSS, J. J. [2010]: «Las reestructuraciones empresariales: aspectos fiscales de la segregación», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. [2000]: «Responsabilidad tributaria por sucesión universal. (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1999)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15.
- GOROSPE OVIEDO, J. I. [2015]: «Los recargos por declaración extemporánea de tributos sin requerimiento previo y por ingreso fuera de plazo de las cuotas de la Seguridad Social», en VV. AA.: «Recargos y sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la jornada preparatoria del Congreso de la EATPL de 2015», *Documentos IEF*, núm. 12.
- MORÓN PÉREZ, M.^a C. [2009]: «La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144.
- QUIJANO GONZÁLEZ, J. y ESTEBAN RAMOS, L. M.^a [2009]: «Tutela de los acreedores: la responsabilidad de las sociedades que participan en la escisión», en VV. AA.: *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, en Cizur Menor: Aranzadi.
- RUBIO VICENTE, P. J. [2009]: «Capítulo 27. Escisión total. Conceptos y elementos configuradores», *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, tomo II, Cizur Menor: Aranzadi.
- RUIBAL PEREIRA, L. M.^a [1997]: «Concepto y régimen jurídico de la operación de aportación de rama de actividad», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, vol. II.
- SÁNCHEZ MANZANO, J. D. [2013]: «La subrogación en determinados créditos tributarios para las personas jurídicas en el marco de las operaciones de reestructuración empresarial y su interrelación con el fenómeno de la sucesión mercantil», *Quincena Fiscal*, núm. 17.
- TURIEL MARTÍNEZ, A. G. [2011]: «Incentivos a la creación de empresas en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Pecunia*, núm. 12.