



**UNIVERSIDAD DE MURCIA**  
**FACULTAD DE DERECHO**

**La Responsabilidad Tributaria  
en la Sucesión Empresarial**

**D<sup>a</sup>. Victoria Selma Penalva**

**2015**



Tesis Doctoral dirigida por: D. Gaspar de la Peña Velasco  
y D<sup>a</sup>. María del Mar de la Peña Amorós





## ÍNDICE

---



<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>17</b>
I. OBJETO Y FINALIDAD	19
II. METODOLOGÍA Y CONTENIDO	21
<b>CAPÍTULO PRIMERO. APROXIMACIÓN A LA FIGURA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA</b>	<b>25</b>
I. CONCEPTO Y REGULACIÓN JURÍDICA	27
II. CARACTERÍSTICAS	31
1. Es una obligación <i>ex lege</i>	31
2. Recae sobre un sujeto que no es el obligado principal de la deuda tributaria	31
3. Su presupuesto de hecho no coincide con el que genera la obligación del deudor principal	35
4. Es una obligación accesoria	37
5. Conserva un derecho de reembolso frente al deudor principal	38
III. NATURALEZA Y FUNDAMENTO JURÍDICO	40
1. Responsabilidad tributaria como garantía	40
2. Responsabilidad tributaria como sanción	42
3. Responsabilidad tributaria como indemnización	45
IV. CLASES DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	46
1. Responsabilidad tributaria solidaria	47
2. Responsabilidad tributaria subsidiaria	48



<b>CAPÍTULO SEGUNDO. LA SUCESIÓN DE EMPRESA COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA</b>	<b>51</b>
I. CONSIDERACIONES GENERALES	53
II. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA	61
1. Elementos personales	61
1.1. El transmitente o deudor principal de la obligación tributaria	62
1.2. El sucesor de empresa o responsable de la obligación tributaria	63
2. Elementos objetivos	64
2.1. Existencia de una deuda tributaria pendiente de pago del anterior titular de la actividad o explotación económica	64
A. Deudas pendientes: deudas liquidadas y deudas pendientes de liquidación	65
B. Concepto de anterior titular	74
C. Tributos sobre los que se extiende la responsabilidad del sucesor de empresa	78
2.2. Existencia de actividades o explotaciones económicas	90
A. Diferentes conceptualizaciones de empresa	91
B. Concepto establecido por el Tribunal Supremo	94
2.3. Sucesión en la titularidad o en el ejercicio de la	95

empresa

III. SUPUESTOS EN LOS QUE NO RESULTA DE APLICACIÓN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 42.1.C) DE LA LGT	
1. Supuestos de no aplicación contemplados expresamente en el artículo 42.1.c) de la LGT	99
1.1. Adquisición de elementos aislados de una empresa	99
1.2. Sucesión de empresa <i>mortis causa</i>	101
1.3. Transmisión de la actividad de un deudor concursado	105
2. Otros supuestos de no aplicación de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT	108
2.1. La sucesión de personas jurídicas y entes sin personalidad	108
A. Concepto y regulación jurídica	108
B. Diferencias entre sucesión y responsabilidad tributaria	114
C. Especial referencia a los supuestos de disolución sin liquidación	116
a) Fusiones	116
b) Escisiones	118
2.2. La responsabilidad tributaria del artículo 43 de la LGT. Doctrina del levantamiento del velo	122
IV. MODALIDADES DE SUCESIÓN EMPRESARIAL	125
<b>CAPÍTULO TERCERO. LA SUCESIÓN JURÍDICA DE EMPRESA</b>	<b>131</b>
I. CONSIDERACIONES GENERALES	133

II. LA EMPRESA COMO ELEMENTO PATRIMONIAL OBJETO DE TRANSMISIÓN	135
1. Cambios de titularidad voluntarios	136
2. Cambios de titularidad coactivos	137
III. OPERACIONES CONTROVERTIDAS	137
1. Arrendamiento de industria	137
1.1. El arrendamiento de industria y la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial	139
1.2. Distinción entre arrendamiento de empresa y arrendamiento de local de negocio	142
1.3. Especial referencia a los traspasos de negocios	144
2. El usufructo de empresa	145
2.1. El usufructo de empresa y la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa	145
2.2. El usufructo impropio de empresa	146
3. La transmisión forzosa de la titularidad de una empresa	147
3.1. Ejecución hipotecaria	148
A. La hipoteca mobiliaria	149
B. La hipoteca inmobiliaria	154
3.2. El desahucio	160
3.3. La expropiación forzosa de empresa	161
4. La transmisión de títulos representativos del capital social	163

5. La transmisión de carteras de créditos	166
5.1. Créditos hipotecarios	167
5.2. Créditos hipotecarios sin garantía real	168
6. La compraventa con pacto de reserva de dominio	168
7. Transmisión de un centro o rama de actividad	171
7.1. Aportaciones de rama de actividad	171
7.2. Aportaciones no dinerarias de los socios	175
7.3. Otras transmisiones parciales de empresa	175
<b>CAPÍTULO CUARTO. LA SUCESIÓN EMPRESARIAL DE HECHO</b>	<b>177</b>
I. CONSIDERACIONES GENERALES	179
1. Concepto y justificación jurídica	179
2. Requisitos determinantes para la responsabilidad tributaria	180
II. MEDIOS DE PRUEBA DE LA SUCESIÓN DE HECHO: LAS PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA	181
1. Configuración de las presunciones	184
1.1. Hecho presunto	184
1.2. Hechos base o indicios	184
1.3. Conexión entre los indicios y el hecho presunto	185
2. Carácter <i>iuris tantum</i> de las presunciones	186
3. Análisis de los diferentes indicios probatorios de la existencia de	188

sucesión empresarial <i>de facto</i>	
3.1. Coincidencia temporal entre el cede se la actividad de una empresa y el inicio de la actividad de la otra	189
3.2. Mismo objeto de actividad	191
3.3. Semejante denominación	191
3.4. Interrelaciones personales en la composición de ambas empresas	194
A. Participación de las mismas personas en ambas empresas	195
B. Existencia de vínculos familiares en la composición de ambas empresas	196
3.5. Coincidencia del domicilio de la empresa	198
3.6. Existencia de elementos comunes en el inmovilizado material	200
3.7. Traspaso de trabajadores	201
3.8. Coincidencia de clientes y proveedores	204
3.9. Otros datos fácticos relevantes	205
III. OPERACIONES CONTROVERTIDAS	206
1. Empresas que no ejercen la misma actividad o explotación económica	207
2. Solución de la continuidad en la sucesión <i>de facto</i>	209
2.1. Por pérdida o enajenación de los elementos patrimoniales necesarios para el ejercicio de la actividad o explotación	210
2.2. Por ausencia de los elementos personales necesarios para desarrollar el objeto de la empresa	212

2.3. Por riesgo grave e inminente de accidente	212
2.4. Otros supuestos de paralización del ejercicio de la actividad o de la explotación económica	213
<b>IV. DIFERENCIACIÓN DE FIGURAS AFINES</b>	<b>214</b>
1. La responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho y el conflicto en aplicación de la norma	214
2. La responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho y la simulación	217
<b>V. LA SUCESIÓN EMPRESARIAL POR ADQUISICIÓN DE ELEMENTOS AISLADOS</b>	<b>221</b>
1. Elementos aislados que permitan la continuación de la actividad o explotación económica	222
2. Especial referencia a la transmisión de una marca como supuesto de sucesión empresarial	226
<b>CAPÍTULO QUINTO. EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA</b>	<b>229</b>
<b>I. CONSIDERACIONES GENERALES</b>	<b>231</b>
<b>II. EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA</b>	<b>232</b>
1. El inicio del procedimiento	233
1.1. Contenido del acuerdo de inicio	235
A. Identificación del procedimiento que se inicia	235

B. Identificación completa del deudor principal	236
C. Comunicación de trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente	236
D. Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción	237
E. Lugar y fecha de expedición	237
2. El desarrollo del procedimiento	238
2.1. Actuaciones de comprobación e investigación	238
A. Requerimiento de información y solicitud de aportación de información a los obligados tributarios	241
B. Solicitud a la TGSS de Informa de Vida Laboral de ambas empresas	241
C. Requerimientos de información al Registro Mercantil	242
D. Solicitud de información al Registro de la Propiedad	242
E. Consulta de información relativa a la actividad de la empresa	243
F. Requerimientos de información a terceros	243
2.2. Adopción de medidas cautelares	244
A. Justificación de la adopción de medidas cautelares	245
B. Procedimiento para su adopción	248
C. Medidas cautelares frente al responsable por sucesión de empresa	252

2.3. Trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente	254
A. Concepto y duración del trámite de audiencia	254
B. Puesta de manifiesto del expediente administrativo: Análisis de la problemática planteada en torno a su contenido	256
C. Confrontación de los derechos del deudor principal y los del presunto responsable: La protección de los datos de carácter personal frente al derecho de acceso a la información que obra en poder de la Administración tributaria	258
D. Consentimiento del deudor principal	264
3. Terminación del procedimiento	266
3.1. El acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa	267
A. Contenido	267
B. Motivación	268
C. Medios de impugnación	270
3.2. La caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad por sucesión de empresa	272
<b>CAPÍTULO SEXTO. ALCANCE Y CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA</b>	<b>275</b>
I. ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD	277



TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA	
1. Extensión de la responsabilidad	280
1.1. La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta	281
1.2. Las obligaciones tributarias accesorias	283
A. El interés de demora	283
B. Los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo	288
C. Los recargos del periodo ejecutivo	289
1.3. Las sanciones	291
II. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABLE POR SUCESIÓN DE EMPRESA	303
1. Extinción de la obligación del responsable por sucesión de empresa	303
1.1. El pago	304
A. El aplazamiento o fraccionamiento del pago	306
B. El derecho de reembolso	307
1.2. La prescripción	309
A. El cómputo de la prescripción	309
B. La interrupción de la prescripción	315

<b>CAPÍTULO SÉPTIMO. LA COLABORACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE Y SU INCIDENCIA EN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA</b>	<b>319</b>
I. CONSIDERACIONES GENERALES	321
II. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMUNITARIO APLICADO AL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA	323
1. Aproximación a la normativa europea de cooperación fiscal	323
2. Mecanismos de intercambio de información fiscal entre los Estados miembros	328
2.1. Intercambio de información previa solicitud	329
A. Aspectos generales	329
B. Contenido de la solicitud e investigaciones que se pueden realizar	334
C. Procedimiento	336
2.2. Intercambio automático de información	337
A. Aspectos generales	337
B. Contenido	338
C. Procedimiento	340
2.3. Intercambio espontáneo de información	340
2.4. Límites al intercambio de información	342

III. ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE COBRO AL RESPONSABLE TRIBUTARIO POR SUCESIÓN DE EMPRESA	344
1. Aproximación a la normativa europea	344
2. El responsable por sucesión de empresa como sujeto incluido en el ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria	346
3. Mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro de la deuda tributaria al responsable por sucesión de empresa	348
3.1. Peticiones de información	348
A. Contenido	348
B. Facultades para dar curso a las peticiones	350
3.2. Peticiones de notificación	353
3.3. Peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares	354
A. Peticiones de cobro	355
B. Peticiones de adopción de medidas cautelares	358
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>361</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>383</b>
<b>REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES Y DOCTRINA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA</b>	<b>411</b>

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Española de la Administración Tributaria
AEPD	Agencia Española de Protección de Datos
AN	Audiencia Nacional
Art. /Arts.	Artículo/ Artículos
C.Com.	Código de Comercio
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
Coord.	Coordinador
DGT	Dirección General de Tributos
Dir.	Director
ET	Estatuto de los Trabajadores
EULIS	<i>European Land Information Service</i>
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

IIEE	Impuestos Especiales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LAU	Ley de Arrendamientos Urbanos
LC	Ley Concursal
LCM	Ley del Código Mercantil
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LEF	Ley de Expropiación Forzosa
LGF	Ley General de Fundaciones
LGT	Ley General Tributaria
LHM	Ley de la Hipoteca Mobiliaria
LIE	Ley de Impuestos Especiales
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LM	Ley de Marcas

LMESM	Ley de Modificaciones Estructurales de Sociedades Mercantiles
LOPD	Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LPRL	Ley de Prevención de Riesgos Laborales
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
Pág./Págs.	Página/Páginas
PIB	Producto Internacional Bruto
PYME	Pequeña y mediana empresa
RGR	Reglamento General de Recaudación
RH	Reglamento Hipotecario
RPD	Reglamento que desarrolla la Ley de Protección de Datos
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
SAN	Sentencia Audiencia Nacional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia Tribunal Superior de Justicia
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TGSS	Tesorería General de la Seguridad Social
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TRLRHL	Texto Refundido Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

## **INTRODUCCIÓN**

---





## I. OBJETO Y FINALIDAD

La titularidad de una empresa puede ser objeto de transmisión a través de cualquier acto o negocio jurídico, de la misma forma, aunque no se produzca un cambio en su titularidad jurídica, puede producirse una sucesión en el ejercicio de la actividad que la misma desarrolla. En la práctica, la realización de estas operaciones suele coincidir con la existencia de deudas tributarias pendientes derivadas del ejercicio de las actividades o explotaciones económicas, de ahí la importancia de la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa que contempla el artículo 42.1.c) de la LGT.

La regulación actualmente vigente proporciona una mayor claridad respecto a la de la LGT de 1963. En primer lugar, regula la responsabilidad por sucesión de empresa en la sección dedicada a los responsables tributarios y no en el marco de las garantías del crédito tributario. En segundo término, delimita con una mayor precisión el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria, al incluir expresamente las transmisiones empresariales *de facto* como motivo del nacimiento de la obligación del responsable. Además, señala tres supuestos en los que no resulta aplicable esta responsabilidad, cuando se adquieran elementos aislados, cuando se produzca una sucesión *mortis causa* de la empresa y en aquellos casos en los que la adquisición de la explotación o actividad económica tenga lugar en un procedimiento concursal.

Sin embargo, la realidad del ejercicio empresarial plantea dudas que el legislador no ha conseguido resolver.

En cuanto al alcance de la responsabilidad del sucesor de empresa, la LGT restringe la obligación del responsable a aquellos tributos que deriven del ejercicio de la explotación o actividad económica del anterior titular; con todo, no concreta cuáles son esos tributos ni si es necesaria la existencia de una relación directa entre su hecho imponible y el desarrollo de la empresa.

Otro aspecto que, aunque la LGT lo contempla expresamente, no goza de reconocimiento por parte de la doctrina por oponerse frontalmente al criterio jurisprudencial, es la extensión de la responsabilidad del sucesor de empresa a las sanciones impuestas al anterior titular en el ejercicio de la actividad.

En relación con las sucesiones jurídicas de empresa, la forma más habitual de llevarlas a cabo es mediante un cambio de titularidad voluntario y permanente, como puede ser a través de una compraventa o de una donación, no obstante, existen otros negocios jurídicos menos frecuentes que implican una transmisión temporal de la titularidad empresarial, nos referimos, entre otros, al arrendamiento de negocio y al usufructo de empresa.

Asimismo, en los últimos años, y como consecuencia de la crisis económica, han tenido un mayor auge las transmisiones forzosas acordadas de forma imperativa por la Administración o por lo órganos judiciales y motivadas, en la mayor parte de los casos, por el impago de las cuotas de amortización de préstamos formalizados con entidades financieras para atender el funcionamiento ordinario de la empresa.

Las características especiales de estas operaciones, la temporalidad en unos casos, y la ausencia de voluntad negocial en otros, plantean diferentes interrogantes acerca de si constituyen el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria.

Coincidiendo con la crisis económica, también han proliferado las transmisiones no transparentes de empresas con el objetivo de eludir el pago de las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la actividad que conllevaría una sucesión jurídica. En relación con éstas, el aspecto que más problemas plantea es acreditar el cumplimiento de los requisitos que necesariamente deben concurrir para que exista una sucesión empresarial de hecho determinante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

En lo que se refiere a la declaración de responsabilidad tributaria, el procedimiento para determinar la obligación del responsable por sucesión de empresa cuenta con una serie de especialidades en su tramitación con respecto al procedimiento

general de declaración de la responsabilidad que promueve la necesidad de su estudio pormenorizado. Igualmente, el hecho de que los sujetos que intervienen en una sucesión de empresa desarrollen su actividad o explotación económica fuera de nuestras fronteras dificulta las labores de comprobación e investigación de la Administración tributaria necesarias para establecer el nexo entre el deudor principal y el presunto responsable y motiva el análisis de la normativa europea que pueda incidir sobre esta cuestión y que pueda aportar soluciones prácticas para un problema creciente.

## **II. METODOLOGÍA Y CONTENIDO**

Nuestra intención con este trabajo es dar una respuesta lo más práctica posible a éstas y otras cuestiones, por este motivo, tras el estudio de la normativa española y europea relacionada con la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, nos centraremos en el análisis tanto de las resoluciones de la Dirección General de Tributos y de los Tribunales Económico-Administrativos, como de las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, el Tribunal Supremo y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Poniendo todo ello en relación con las opiniones de la doctrina más cualificada.

Asimismo, para resolver aspectos puntuales acudiremos a la jurisprudencia de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, ya que el Estatuto de los Trabajadores regula la subrogación en las obligaciones laborales del sucesor de empresa en unos términos similares a los empleados por el legislador tributario, por lo que su criterio puede ayudarnos a determinar la existencia de responsabilidad tributaria en casos concretos que hayan sido resueltos por la jurisprudencia laboral pero no por la contencioso-administrativa.

Para cumplir estos objetivos, hemos considerado conveniente estructurar este trabajo en siete capítulos.

En el primero de ellos, nos aproximaremos al concepto de responsabilidad tributaria tomando como base sus características y finalidad y analizaremos su naturaleza jurídica desde diferentes perspectivas; entre las que aparecen las de la

garantía, la sanción y la indemnización, así como las distintas clases de responsabilidad, solidaria y subsidiaria.

En el segundo de los capítulos, bajo la rúbrica de “La sucesión de empresa como supuesto de responsabilidad tributaria”, detallaremos los elementos que conforman el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad o explotación económica, al mismo tiempo, profundizaremos en las distintas concepciones de empresa y en el análisis de los tributos sobre los que se extiende la obligación del responsable.

Examinaremos, además, las distintas operaciones excluidas del ámbito de aplicación del artículo 42.1.1.c) de la LGT, bien porque así lo determina el propio precepto, nos referimos a los casos en los que se adquieren elementos aislados de una empresa o en los que la sucesión se lleva a cabo *mortis causa* o en el seno de un procedimiento concursal, o bien, porque constituyen el presupuesto de hecho de otras figuras jurídico-tributarias con las que la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa comparte algunas semejanzas, es el caso, entre otros, de la sucesión de personas jurídicas y entes sin personalidad.

Para finalizar, diferenciaremos las distintas modalidades de sucesión de empresa, esto es, sucesión jurídica, sucesión de hecho y continuación de la actividad a través de la adquisición de elementos aislados afectos al ejercicio empresarial.

El tercero de los capítulos se titula “La sucesión jurídica de empresa”, en él nos centraremos en el estudio de la empresa como elemento patrimonial objeto de transmisión, diferenciando entre los cambios voluntarios de titularidad y aquellos que se realizan de forma coactiva o forzosa sin existir voluntad negocial entre las partes.

Asimismo, analizaremos diferentes operaciones que plantean dudas en cuanto a si constituyen o no el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria, para ello, tomaremos como punto de referencia las soluciones aportadas por los diferentes tribunales de nuestro país. En particular, circunscribiremos nuestro análisis a

las siguientes operaciones: arrendamiento de industria, usufructo de empresa, transmisión mediante ejecución hipotecaria, desahucio, transmisión de títulos representativos del capital social, transmisión de carteras de créditos, compraventa con pacto de reserva y aportaciones no dinerarias de actividades o explotaciones económicas.

Por su parte, el capítulo cuarto se refiere a la “Sucesión empresarial de hecho”, en este apartado determinaremos el concepto de sucesión *de facto*, así como los requisitos que determinan la responsabilidad tributaria en esta clase de sucesión empresarial. A continuación, distinguiremos los diferentes medios de prueba con los que cuenta la Administración tributaria para determinar la existencia de una sucesión de hecho en la actividad o explotación económica y nos centraremos en el estudio de las presunciones en materia tributaria, en particular en los indicios cuya concurrencia acredita la realización del presupuesto de hecho del artículo 42.1.c) de la LGT.

También compararemos este supuesto de responsabilidad tributaria con otras figuras, como el conflicto en aplicación de la norma tributaria y la simulación, que, por su carácter controvertido, pueden ocasionar problemas a la hora de diferenciarlas de la sucesión empresarial *de facto*.

Para concluir, nos referiremos a la sucesión empresarial por adquisición de elementos aislados y haremos una especial mención a la transmisión de marcas comerciales.

En el quinto capítulo, relativo a “El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa”, estudiaremos cada una de las fases en las que se divide este procedimiento, así como los requisitos que la Administración tributaria debe cumplir en su desarrollo para garantizar los derechos y garantías que asisten al presunto responsable. Examinaremos las actuaciones de comprobación e investigación que se pueden realizar y realizaremos una confrontación entre los derechos del deudor principal y los del presunto responsable, y en particular, entre la protección de datos de carácter personal y el derecho de acceso a la información que obra en poder de la Administración.

Además, haremos una especial referencia a las medidas cautelares que la Administración tributaria puede acordar frente al presunto responsable, centrándonos en su justificación y en el procedimiento para adoptarlas. Asimismo, analizaremos las distintas formas de terminación del procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria, centrándonos en el acuerdo de declaración de responsabilidad, en su contenido, motivación y medios de impugnación, así como en la caducidad del procedimiento.

En capítulo sexto, examinaremos los distintos elementos a los que alcanza la responsabilidad tributaria en este supuesto concreto, prestando especial atención a la extensión de la responsabilidad del sucesor de empresa a las sanciones impuestas al anterior titular en el ejercicio de la actividad o explotación económica.

En el capítulo final nos referiremos a “La colaboración entre los Estados miembros de la Unión Europea y su incidencia en la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa”. En primer lugar, estudiaremos la normativa europea de cooperación fiscal, y en particular, los mecanismos de intercambio de información entre Estados miembros contenidos en la Directiva 2011/16/UE. En un segundo apartado analizaremos la asistencia mutua en materia de cobro al responsable tributario por sucesión de empresa, centrándonos en los mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro de la deuda tributaria establecidos en la Directiva 2010/24/UE.

## **CAPÍTULO PRIMERO**

### **APROXIMACIÓN A LA FIGURA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA**

---





## **I. CONCEPTO Y REGULACIÓN JURÍDICA**

El término “responsabilidad”, señala MARTÍN JIMÉNEZ<sup>1</sup>, tiene carácter polisémico o polifuncional, es decir, puede tener diferentes acepciones según la materia a la que nos estemos refiriendo. Este trabajo lo vamos a centrar en la responsabilidad tributaria, para definirla partiremos del significado de “responsabilidad”, centrándonos tras ello en el ámbito del Derecho Tributario.

Según recoge en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua el término responsabilidad tiene las siguientes acepciones: “1. Cualidad de responsable; 2. Deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal; 3. Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado; 4. Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente.”

Estos distintos significados tienen como nota común la existencia de un acto previo que origina esa responsabilidad. Sin embargo, como diferencia, en los números 3 y 4, la responsabilidad surge para el sujeto que, activamente, ha realizado ese acto y cuyas consecuencias negativas debe subsanar, mientras que en el número 2 se abre la posibilidad a que la responsabilidad recaiga, no sólo sobre aquel que realiza ese acto, sino también sobre otra tercera persona. Pues bien, será partiendo de esa segunda acepción como construiremos el concepto de responsabilidad tributaria.

Antes de iniciar el examen de las notas diferenciales de este instituto jurídico-tributario analizaremos sus antecedentes legislativos, prestando especial atención a los problemas que su sistematización y ubicación han planteado a lo largo de los años. Igualmente, estudiaremos su regulación jurídica actual así como los motivos que llevaron al legislador a adoptar determinadas decisiones en la estructuración de esta figura.

---

<sup>1</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*. 1ª edición. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007, págs. 25 a 27.

La LGT de 1963 unificó regulaciones dispersas en varios textos legales para restringir los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria y configurarlos con mayor claridad. Sin embargo, no lo hizo de una manera formalmente uniforme, sino que disgregó su regulación entre el Título II “Los Tributos” y el Título III “La Gestión Tributaria”. En concreto, estableció la mayor parte de los supuestos de responsabilidad tributaria en la Sección II del Capítulo III del Título II, dedicada específicamente a los “Responsables del Tributo” (artículos del 37 al 41)<sup>2</sup>, relegando la regulación de otros dos supuestos de responsabilidad a apartados distintos de la Ley, uno en la Sección V del Capítulo V del Título II relativa a “Las garantías” (artículo 72)<sup>3</sup> y otro en el Capítulo V del Título II “La recaudación” (artículo 131.5)<sup>4</sup>.

La crítica más repetida a la regulación que de la responsabilidad tributaria realizó la LGT de 1963, fue la ausencia de una organización o de una estructura que recogiera de forma unitaria los distintos supuestos que podían dar lugar al nacimiento de la responsabilidad tributaria. El hecho de establecer dos supuestos de responsabilidad en apartados distintos al dedicado a los responsables del tributo provocó dudas en cuanto a la verdadera naturaleza jurídica de estos supuestos.

El Reglamento General de Recaudación de 1968 (en adelante, RGR de 1968) esclareció en parte estas dudas, señalando específicamente como responsables de la deuda tributaria a aquellos que sucedieran en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas<sup>5</sup> y diferenciando entre responsabilidad solidaria y responsabilidad

---

<sup>2</sup> En concreto, establece la responsabilidad tributaria que, en su caso, puede derivar para los causantes o colaboradores en la realización de una infracción tributaria, para los copartícipes o cotitulares de entidades jurídicas, para los administradores, síndicos, interventores o liquidadores y para los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria.

<sup>3</sup> Establece la responsabilidad tributaria de los adquirentes de explotaciones o actividades económicas.

<sup>4</sup> Señala como responsables tributarios a los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, a los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo y a los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.

<sup>5</sup> Vid. Art. 13 del RGR de 1968.

subsidiaria<sup>6</sup> todo ello en una misma sección, la Sección 1ª, dedicada a “los obligados al pago de la deuda tributaria”, del Capítulo III del Título Preliminar.

El RGR de 1990, que derogó al de 1968, desarrolló la regulación de los responsables tributarios teniendo en cuenta las distintas aportaciones doctrinales sobre la materia<sup>7</sup> y reproduciendo exactamente el esquema seguido por su antecedente normativo y su ubicación<sup>8</sup>. Como podemos observar, amplió la conceptualización de las diferentes clases de responsabilidad tributaria, haciendo mención expresa de cuándo se entendía producida la falta de pago de la deuda tributaria, de cuál era el alcance de la responsabilidad, así como detallando el procedimiento que debía seguir la Administración para exigir la responsabilidad dependiendo de si ésta era solidaria o subsidiaria.

Con todo, la revisión de la LGT de 1963 era imprescindible ya que, al ser una norma preconstitucional, había que adecuarla a los principios constitucionales de nuestro ordenamiento actual. Así lo resaltó la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 que constituyó una Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT<sup>9</sup>. En concreto, esta Comisión, en su informe de julio de 2001<sup>10</sup>, dio unas líneas maestras de reforma e incidió en la importancia de revisar la figura de la responsabilidad tributaria en la LGT, manteniendo su regulación pero estructurando todos los supuestos de responsabilidad de una forma unitaria.

El borrador del Anteproyecto de LGT acogió las consideraciones realizadas en dicho informe manteniendo su regulación jurídica aunque introduciendo algunos

---

<sup>6</sup> Vid. Artículos 10 y 11 del RGR de 1968.

<sup>7</sup> Así lo señalaba la Exposición de Motivos del RGR de 1990.

<sup>8</sup> Desarrolla esta regulación en la Sección 1ª relativa a “los obligados al pago de la deuda tributaria” del Capítulo III del Título Preliminar.

<sup>9</sup> Vid. Resolución de 15 de junio de 2000. BOE nº 192, de 11 de agosto de 2000.

<sup>10</sup> AAVV. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001*. [Documento en línea] Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2001. Págs. 76 – 78. [Consulta: 10/05/2011]. Disponible en : <http://www.ief.es/>

cambios sistemáticos con respecto a la LGT de 1963. De esta forma, presentaba una regulación conjunta en dos preceptos diferentes pero consecutivos en los que se distinguía entre los supuestos de responsabilidad solidaria y los de responsabilidad subsidiaria. Estas medidas concretas adoptadas por la Administración Tributaria en la redacción de este documento preliminar fueron aplaudidas por la Comisión para el estudio del Borrador de la nueva LGT de la Secretaría de Estado de Hacienda Tributaria que, en su informe de 2003<sup>11</sup>, instó a su mantenimiento en la redacción definitiva de la LGT.

Por su parte, el Anteproyecto de LGT conservó las modificaciones en la sistematización de esta figura adelantadas en el Borrador, en el Dictamen 1403/2003 de 22 de mayo de 2003, la Comisión Permanente del Consejo de Estado<sup>12</sup> destacó la nueva estructura de la Ley así como su “ánimo codificador”.

La LGT de 2003, actualmente vigente, confirmó la sistematización de los supuestos de responsabilidad tributaria que había realizado el Anteproyecto, configurando, en sus artículos 42 y 43, los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria. Además, introdujo importantes medidas para asegurar el cobro de las deudas tributarias y evitar el fraude fiscal y estableció la regulación específica del procedimiento frente a los responsables en el marco de las actuaciones y procedimientos de recaudación<sup>13</sup>.

En cuanto al desarrollo reglamentario de la responsabilidad tributaria, el RGR de 2005 (que deroga al de 1990) se limitó a precisar el procedimiento frente a los responsables regulado en la LGT, no en el Título Preliminar como sus antecesores, sino

---

<sup>11</sup> AAVV. *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. [Documento en línea]. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003. Págs. 24-25. [Consulta: 10/05/2011]. Disponible en : <http://www.ief.es/>

<sup>12</sup> Dictamen 1403/2003 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día. [Documento en línea]. Disponible en: [http://www.boe.es/buscar/consejo\\_estado.php](http://www.boe.es/buscar/consejo_estado.php)

<sup>13</sup> Vid. Arts. 174 a 176 de la LGT.

en un apartado específico, el Título IV, dedicado al “Procedimiento frente a responsables y sucesores<sup>14</sup>”.

## **II. CARACTERÍSTICAS**

### **1. ES UNA OBLIGACIÓN *EX LEGE***

El artículo 8 c) de la LGT señala que se regularán en todo caso por Ley “la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta Ley y de los responsables”.

Con este precepto el legislador aplica el principio constitucional de reserva de Ley<sup>15</sup> al ámbito tributario y señala que la obligación del responsable tributario es una obligación *ex lege*<sup>16</sup>, con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica así como el cumplimiento de los principios constitucionales en materia tributaria, tales como la capacidad económica, la igualdad o la no confiscatoriedad. Asimismo, la reserva de Ley implica que otros aspectos de la responsabilidad tributaria como la solidaridad de la obligación del responsable o el alcance de la misma solo puedan ser establecidos a través de la Ley, al ser la norma con jerarquía y capacidad suficiente para imponer cargas generales<sup>17</sup>.

### **2. RECAE SOBRE UN SUJETO QUE NO ES EL OBLIGADO PRINCIPAL DE LA DEUDA**

En el momento en el que nace la responsabilidad, el sujeto que se configura como responsable se sitúa junto al deudor principal en el cumplimiento de la obligación

---

<sup>14</sup> Vid. Arts. 124 a 126 del RGR.

<sup>15</sup> Art. 31.3 de la CE “3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

<sup>16</sup> Así lo destaca, entre otros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Sistema tributario español y comparado*. Tecnos. Madrid, 1986. Pág. 71. “De este precepto se deduce, en primer lugar, que los responsables son señalados por la Ley. En segundo término, hay que anotar que los responsables se sitúan en la línea con los sujetos pasivos de la obligación tributaria (...)”.

<sup>17</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de Junio de 2001 (Rec. Nº 3109/1996).

tributaria. La expresión “junto a los deudores principales” ha sido objeto de discrepancias por parte la doctrina española, tanto por lo que se refiere a qué debemos entender por “junto a”, como por qué significa “deudor principal”.

La locución preposicional “junto a”, ya aparecía en el artículo 37.1<sup>18</sup> (Sección II, Capítulo III) de la antigua LGT. Atendiendo a una interpretación literal, significa “en compañía/ de”, es decir, si un sujeto se sitúa junto a otro no lo sustituye, sino que se posiciona a su mismo nivel, a su lado, pero esta interpretación ¿se puede predicar respecto de cualquiera de las clases de responsabilidad tributaria?

Son muchos los autores<sup>19</sup> que señalan que con la mencionada expresión el legislador se refiere única y exclusivamente a la responsabilidad solidaria. Si la ponemos en relación con la regulación del Ordenamiento Tributario Italiano, parece que tiene un significado equivalente al término italiano *insieme*, y que por tanto sitúa al responsable y al deudor principal en un mismo nivel, como si el responsable se convirtiera en un auténtico obligado principal. A este término hacían referencia, entre otros, BERLIRI<sup>20</sup>, quien señalaba que el responsable tributario se mantenía “unido a”, y no “en lugar de” los contribuyentes para hacer frente al pago del impuesto, y también MICHELI<sup>21</sup>, quien consideraba que, a pesar que el término utilizado por el legislador podía ser considerado incongruente, no causaba dudas insalvables, definiendo a los responsables del impuesto como sujetos que respondían del impuesto “junto con” el sujeto pasivo.

---

<sup>18</sup> “La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.”

<sup>19</sup> Destaca, PARLATO, A. *Il responsabile d'imposta*. A. Giuffrè-Editore, Milano, 1963. Pag. 29.

<sup>20</sup> BERLIRI, A. *Corso istituzionale di Diritto Tributario. Volumen Primo*. A. Giuffrè-Editore. Milano, 1978. Pag. 150. Consideraba que “responsabile d'imposta è colui che è tenuto insieme al (e non in luogo del) contribuente al pagamento di un'imposta per fatti o situazioni riferibili esclusivamente a ques'ultimo”.

<sup>21</sup> MICHELI, G.A. *Corso di Diritto Tributario*. Unione Tipografico-Editrice Torinese. Torino, 1984. Pags. 137-138. Señalaba que “La locuzione, usata dal legislatore, può essere incongrua ed insoddisfacente, ma essa non causa insuperabili dubbi circa il contenuto della categoria. Per responsabile del tributo, si intende un soggetto che ne risponde, insieme con altri nei confronti deu quali si sia verificata la situazione base”.

Sin embargo, la diferenciación del Ordenamiento Tributario Italiano no es predicable del español, ya que nuestra LGT hace referencia expresa a que tanto en los supuestos de responsabilidad subsidiaria como solidaria el responsable se sitúa *junto al* deudor principal, de esta forma, el legislador ha sido consecuente con el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria regulado en el artículo 18 de la LGT<sup>22</sup>.

Es más, el TS, en su sentencia de 15 de julio de 2000<sup>23</sup>, trató esta cuestión en relación con el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa (en el que centraremos nuestro análisis en líneas posteriores) señalando que “no se podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del adquirente, que se convierte así en un sujeto responsable, junto al sujeto pasivo que continúa siendo el transmitente.”<sup>24</sup>

En cuanto al concepto de “deudor principal”, el hecho de que el legislador se remita al artículo 35.2<sup>25</sup> de la LGT para concretar quiénes se pueden considerar

---

<sup>22</sup> Art. 18 de la LGT “El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.”

<sup>23</sup> La STS nº 5883/2000 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio.

<sup>24</sup> En relación con esta cuestión, Vid. BARBERANA BELZUNCE, I. “La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo RGR”. *Impuestos*. Nº 23/1991. Pág. 10.

<sup>25</sup> Art. 35.2 de la LGT “Entre otros, son obligados tributarios:

- a) los contribuyentes
- b) los sustitutos del contribuyente
- c) los obligados a realizar pagos fraccionados
- d) los retenedores
- e) los obligados a practicar pagos a cuenta
- f) los obligados a repercutir
- g) los obligados a soportar la repercusión
- h) los obligados a soportar la retención
- i) los obligados a soportar los ingresos a cuenta
- j) los sucesores



deudores principales ha ocasionado también cierta confusión. Si comparamos la regulación de la nueva LGT con la definición de responsable que daba la antigua LGT<sup>26</sup>, o incluso con la que hasta ese momento establecía el Reglamento General de Recaudación<sup>27</sup>, encontramos una ampliación de los sujetos por los que ha de responder el responsable tributario, incluyéndose entre otros a los obligados a repercutir, a soportar la repercusión, a soportar la retención, a soportar los ingresos a cuenta, a los sucesores o a los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, lo que, para FALCÓN Y TELLA<sup>28</sup>, dificulta la finalidad garantista del pago de esta figura.

El porqué de esta ampliación subjetiva puede responder, tal como destaca NAVARRO EGEA<sup>29</sup>, a un intento de agilizar el cobro de la deuda tributaria, objetivo principal del legislador al establecer la figura de la responsabilidad tributaria. Siguiendo lo señalado por CALVO ORTEGA<sup>30</sup> y MAZORRA MANRIQUE DE LARA<sup>31</sup> podemos afirmar que el legislador ha realizado una remisión excesivamente genérica a los obligados tributarios del artículo 35.2 de la LGT, lo que conlleva una cierta confusión al intentar determinar de forma clara quién ha de responder de una deuda tributaria.

---

k) los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando tengan la consideración de sujetos pasivos.”

<sup>26</sup> Art. 37.1 de la LGT de 1963 “La Ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.”

<sup>27</sup> Art. 11.1 del RGR de 1991 “La deuda tributaria deberá ser satisfecha en primer lugar por el contribuyente, el sustituto, el que deba ingresar a cuenta o el retenedor a quien se haya notificado”

<sup>28</sup> FALCON Y TELLA, R. “La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley general Tributaria”. *Quincena Fiscal*. Nº 10/2003. Pág. 5.

<sup>29</sup> NAVARRO EGEA, M. *El responsable tributario*. Iustel. Madrid, 2006, págs. 19- 21.

<sup>30</sup> CALVO ORTEGA, R. *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. 2ª edición. Civitas, Madrid, 2009. págs. 62 a 69.

<sup>31</sup> MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. “Los responsables tributarios: Aspectos generales”. *Hacienda Canaria*. nº 10, 2004. págs. 101 a 107.

### **3. EL PRESUPUESTO DE HECHO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA NO COINCIDE CON EL QUE GENERA LA OBLIGACIÓN DEL DEUDOR PRINCIPAL**

La obligación tributaria del responsable nace de un presupuesto de hecho diferente del que configura al deudor principal como tal, pero vinculado al mismo por alguna circunstancia, como puede ser la colaboración activa en la comisión de una infracción tributaria, el cargo desempeñado o el control que pueda ostentar en el organigrama de una sociedad. Esta característica ya había sido puesta de manifiesto por la doctrina italiana, entre otros, por GIANNINI<sup>32</sup> que señaló que, en los supuestos de responsabilidad tributaria, la Ley extendía la obligación tributaria a personas que no eran sujetos pasivos del impuesto, ya que no habían realizado el presupuesto de hecho del impuesto.

Tal y como veremos en las líneas que siguen, la doctrina española<sup>33</sup> reconoce de forma general la existencia de dos presupuestos de hecho distintos en el momento de delimitar al deudor principal y al responsable. Destacamos la opinión de SAINZ DE BUJANDA<sup>34</sup>, quien considera que “En rigor, lo único que puede afirmarse con certidumbre es que el elenco de supuestos de hecho que generan, para el responsable, la obligación de pagar el impuesto, es decir, los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria, son de muy variada índole y no responden en ningún caso – esta es la nota común de carácter negativo- a la realización por el responsable del hecho imponible, ni consiguientemente, a la exteriorización de la capacidad contributiva que normalmente se asocia a tal hecho”.

---

<sup>32</sup> GIANNINI. A.D. *Instituzioni di Diritto Tributario*. Mvltà Pavcis. A. Giuffrè. Milano, 1945. Pág. 102-103. Consideraba que “In tutti questi casi la legge estende l’obbigazione d’imposta a persone che non sono soggetti passivi del tributo, in quanto sono estranee alla situazione di fatto che ne costituisce il presupposto, così come appare configurata e delimitata delle singole leggi tributarie”.

<sup>33</sup> Entre otros, FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “Reflexiones en torno al responsable solidario y la solidaridad en Derecho tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 91/1996. Pág. 631. MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad... Op. cit.* Págs. 145-146. GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2005. Pág. 38.

<sup>34</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. “La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad”. En *Hacienda y Derecho*. Vol. VI. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1973. Pág. 293.

Por el contrario no es unánime la opinión respecto a cuál es el presupuesto de hecho que genera el nacimiento de la responsabilidad tributaria. Si observamos los artículos 42 y 43 de la LGT comprobamos que no existe un único presupuesto de hecho del que nazca una responsabilidad tributaria, sino que hay infinidad de circunstancias que pueden originarla. Sin embargo, pese a tal pluralidad, podemos encontrar entre los presupuestos de hecho que la generan características comunes que nos permiten dividirlos en tres grupos<sup>35</sup>:

1º- Los que implican una colaboración activa y voluntaria del responsable en el impago de la obligación tributaria o en la comisión de la infracción:

Incluiríamos en el mismo aquellos presupuestos que suponen la colaboración del responsable en la realización de un ilícito tributario, un ejemplo real lo encontraríamos en la actuación del administrador de una sociedad, con poder de representación y de decisión en la misma, que no presentó la declaración-liquidación del impuesto correspondiente y que tampoco ingresó la totalidad de la deuda tributaria, en este supuesto esa falta de declaración y de ingreso configurarían el presupuesto de hecho que justificaría la declaración como responsable del administrador de la sociedad.

2º- Los que indican la ausencia de la diligencia debida en la actuación del responsable:

Estaría conformado por los presupuestos de hecho constituidos por conductas pasivas entre los que se encuentra, la no realización por parte del sujeto responsable de los actos necesarios que son de su incumbencia para el cumplimiento de las

---

<sup>35</sup> SAINZ DE BUJANDA, F. “La responsabilidad tributaria en régimen... Op. Cit. Pág. 294. Este autor establecía cinco grupos esenciales a los que podían adscribirse los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria: presupuestos referidos a la especial conexión de la actividad del responsable con el hecho imponible, presupuestos en virtud de los cuales el responsable asumía la obligación tributaria junto al sujeto pasivo, en mérito a un vínculo representativo de éste último, presupuestos que se situaban en la esfera de los ilícitos tributarios, presupuestos que, sin constituir por si mismos ingresos constitutivos de un ilícito fiscal, o elementos que directamente coadyuvaran a la infracción tributaria, podían dar ocasión a que el sujeto pasivo la realizara, y por último, presupuestos en los que el legislador decretaba la responsabilidad tributaria para estimular el cumplimiento de obligaciones legales de índole extrafiscal.

obligaciones tributarias, lo que supone una dejación de sus funciones y una omisión respecto a su deber de diligencia debida recogido en la legislación societaria. Un ejemplo sería el administrador de una sociedad que actúa con una total omisión de la diligencia precisa y debida vinculada a su cargo<sup>36</sup>, en ese supuesto, el presupuesto de hecho que genera la responsabilidad tributaria de la administración se encontraría configurado precisamente por esa omisión que da lugar al incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad.

3º- Los que, simplemente, se basan en la relación existente entre deudor principal y responsable:

Tal y como hemos afirmado anteriormente, el presupuesto de hecho que genera el nacimiento de la responsabilidad tributaria se encuentra vinculado al presupuesto de hecho de la obligación tributaria del deudor principal. Es en este grupo donde más claramente podemos observar esta vinculación, ya que se basa en la relación personal o profesional existente entre el responsable y el deudor principal. Un ejemplo lo encontramos en el supuesto contemplado en el artículo 43.1.e) que determina la responsabilidad de los agentes o comisionistas de aduanas en relación con sus comitentes.

#### **4. ES UNA OBLIGACIÓN ACCESORIA**

Conforme hemos dicho en líneas anteriores, en la relación deudor principal/responsable tributario podemos distinguir dos presupuestos de hecho diferentes que dan lugar a obligaciones tributarias distintas, una, la obligación tributaria del deudor principal que se mantiene en todo momento<sup>37</sup>, y otra, la obligación accesoria del responsable<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> Entre otras, la STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de septiembre de 2010 (Rec. Nº 112/2006), la STSJ Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de julio de 2010 (Rec. Nº 228/2009), y resolución del TEAC nº 00/3540/2006 de 16 de abril de 2008.

<sup>37</sup> FERNÁNDEZ CABALLERO, Z. *Las garantías del crédito tributario*. J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2014. Pág. 130

<sup>38</sup> FANTOZZI, A. *Diritto tributario*. UTET Giuridica. Torino, 1992. Pág. 254. ALLORIO, E. *Diritto processuale tributario*. Ed. Torinese. Milan, 1969. Págs. 144-147.

El responsable tributario no interviene en la realización del presupuesto de hecho que genera el nacimiento de la obligación tributaria del deudor principal, sino que su obligación surge por la realización de otro presupuesto de hecho diferente. Así lo señala MAURICIO SUBIRANA<sup>39</sup> al afirmar que “se configuran dos operaciones tributarias diferentes, ya que existen dos presupuestos de hecho diversos: hecho imponible y presupuesto de hecho de la responsabilidad. Del primero nace la obligación tributaria principal a cargo del deudor principal (contribuyente o sustituto) y del segundo surge la obligación a cargo del responsable”.

Sin embargo, pese a que la obligación del responsable es distinta a la del obligado principal, para que pueda existir la responsabilidad tributaria es imprescindible la previa existencia de la obligación tributaria del deudor principal, de tal forma que, si por cualquier motivo la obligación tributaria del deudor principal desapareciera (por ejemplo por su cumplimiento o por su prescripción) se extinguiría también la obligación del responsable, al ser accesoria a la misma. De esta forma, CORTÉS DOMINGUEZ<sup>40</sup> bajo la vigencia de la LGT de 1963, señalaba que la responsabilidad tributaria era dependiente de la obligación tributaria del sujeto pasivo, no pudiendo existir responsable sin la existencia del sujeto pasivo. En este mismo sentido, pero ya encontrándose en vigor la LGT de 2003, RUIZ HIDALGO<sup>41</sup> afirma que “la condición de accesoriadad de la obligación del responsable implica la extinción de ésta cuando se produzca la del obligado tributario principal”.

## **5. EL RESPONSABLE TRIBUTARIO CONSERVA UN DERECHO DE REEMBOLSO FRENTE AL DEUDOR PRINCIPAL**

Como ya hemos dicho en líneas anteriores, el deudor principal no queda liberado de su obligación de pago por el hecho de que el responsable tributario haya satisfecho la

---

<sup>39</sup> MAURICIO SUBIRANA, S. *El responsable tributario y la empresa*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2008. Págs. 31-32.

<sup>40</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas. Madrid, 1985. Pág. 432.

<sup>41</sup> RUIZ HIDALGO, C. *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes*. 1ª edición. Marcial Pons. Madrid, 2009, pág. 24.

obligación tributaria. En este sentido, GALÁN RUIZ<sup>42</sup> señala que “el pago efectuado por el responsable no supone que el deudor principal deje de estar obligado al pago de la deuda tributaria. El único efecto que provoca al respecto es que la obligación del deudor principal ya no será frente a la Hacienda Pública, que ya ha visto satisfecha su deuda, sino frente al propio responsable”.

El artículo 41.6 de la LGT establece que “los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”. La existencia de este derecho no deriva solamente de este reconocimiento por parte del legislador tributario sino que, tal y como pone de manifiesto NAVARRO EGEA<sup>43</sup>, su fundamento lo encontramos en la propia institución de la responsabilidad. Afirma la citada autora que “la responsabilidad opera como un instrumento de garantía del crédito tributario y, en tales circunstancias, el responsable es un tercero que asume la deuda de otro sujeto provocando su enriquecimiento sin causa”.

Tras la lectura de este precepto se echa en falta en la legislación tributaria una mayor atención sobre el derecho de reembolso, pudiendo haberse establecido entre otros aspectos su definición y alcance, en lugar de efectuar, únicamente, una remisión genérica al Derecho Civil.

Dedicaremos mayor atención al derecho de reembolso del responsable, en particular del responsable solidario por sucesión de empresa, en el capítulo dedicado al estudio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.

---

<sup>42</sup> GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad... Op. Cit.* Pág. 39. Este autor fundamenta su criterio en lo la Sentencia del TS de 16 de mayo de 1991 que afirma que en los supuestos de responsabilidad “el sujeto pasivo no desaparece como obligado tributario original, ni queda eximido de su preexistente deber de pago”

<sup>43</sup> NAVARRO EGEA, M. *El responsable... Op. cit.* pág. 74.

### **III. NATURALEZA Y FUNDAMENTO JURÍDICO DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA**

Determinar cuál es la naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria ha sido una cuestión controvertida entre la doctrina. Como después veremos, mientras unos entienden que, al tratarse de una figura cuya finalidad es garantizar el cobro de la deuda tributaria, su naturaleza jurídica se puede explicar por analogía con la de la fianza legal, otros rechazan esta semejanza, justificando su posición en que las reglas que el Código Civil dedica a la fianza no pueden ser aplicadas a la responsabilidad tributaria, además de que en la misma se distinguen aspectos sancionadores que no pueden ser ignorados. De este modo, no podemos explicar la naturaleza jurídica de una figura como la responsabilidad tributaria, que engloba situaciones de muy diversa índole, por referencia únicamente a la fianza legal, sino que tenemos que atender a los distintos fundamentos que determinan su existencia.

Tomando como base, de una parte, el análisis de los artículos 41 y siguientes de la LGT, y de otra, los distintos fundamentos jurídicos de la responsabilidad tributaria, podemos distinguir tres posibles vertientes en su naturaleza jurídica:

#### **1. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA COMO GARANTÍA DEL CRÉDITO TRIBUTARIO**

Generalmente se entiende que la responsabilidad tributaria responde a una necesidad de garantizar el crédito tributario, no para fortalecer a la Administración Tributaria a costa de debilitar a los sujetos configurados como responsables, sino con la finalidad de proteger un interés común de los ciudadanos como es la recaudación de la Hacienda Pública para poder sostener el gasto público. Esta finalidad de garantía es indiscutible y, como veremos a continuación, ha sido defendida a lo largo de los años por gran parte de la doctrina, sin embargo, donde no ha existido acuerdo unánime es en el momento de calificar esa garantía.

Uno de los autores que han tratado esta cuestión ha sido CALVO ORTEGA<sup>44</sup>, que identifica la responsabilidad tributaria con una garantía personal del crédito, en particular con una fianza legal pura, no obstante, pone de manifiesto la necesidad de diferenciar entre los supuestos de responsabilidad por hecho lícito de los de responsabilidad por hecho ilícito, reconociendo, en este último caso, ciertos matices sancionadores en la finalidad de garantía de esta institución.

Otros<sup>45</sup>, equiparan la naturaleza jurídica de todos los supuestos de responsabilidad como garantía personal del crédito tributario, independientemente de que tengan su origen en hecho lícito o ilícito. En este sentido, entre otros, RODRIGUEZ BEREIJO<sup>46</sup> afirma que “la finalidad perseguida por el legislador tributario al instituir supuestos de responsabilidad es la misma que la finalidad típica de las obligaciones de garantía de carácter personal: asegurar la realización del crédito principal mediante la creación a cargo de una tercera persona de otra obligación cuyo objeto coincide con el de la primera”.

Pues bien, la finalidad de garantía de la responsabilidad tributaria es más que evidente, la justificación de esta teoría la podemos encontrar, según destaca GONZÁLEZ ORTIZ<sup>47</sup>, en la ausencia de un fundamento material de la responsabilidad. El responsable es simplemente un sujeto interpuesto entre la Administración Tributaria y el deudor principal, no es titular de la capacidad económica, por lo que sólo puede estar obligado al pago de la deuda como garante personal del crédito tributario pendiente, y por eso conserva un derecho de reembolso contra el deudor principal, porque no debe estar obligado a soportar definitivamente la deuda tributaria ajena. Sin embargo, no se debe tratar de reconducir todos los supuestos de responsabilidad a una única categoría, ya que si el legislador lo hubiera querido, habría incluido la regulación

---

<sup>44</sup> CALVO ORTEGA, R. *Comentarios a la nueva... Op. cit.* págs. 76 a 78.

<sup>45</sup> COMBARROS VILLANUEVA, V. E. “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 23, 1979, pág. 384.

<sup>46</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “Las garantías del crédito tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 30, 1981, pág. 181.

<sup>47</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. “La figura del responsable tributario en el Derecho Español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento.” *Crónica Tributaria*, nº 98, 2001, pág. 79.



de la responsabilidad tributaria y de los responsables tributarios en la Sección V del Capítulo IV de la LGT bajo la rúbrica “Garantías de la deuda tributaria”, en lugar de en la Sección III del Capítulo II dedicado a “Los obligados tributarios”, bajo el título de “Responsables tributarios”.

## **2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA COMO SANCIÓN**

En determinados supuestos la responsabilidad tributaria va más allá de una mera garantía del crédito tributario, configurándose como una auténtica medida para sancionar el incumplimiento de una obligación tributaria. Tal y como hemos dejado constancia en líneas anteriores, la idea de responsabilidad como sanción se fue reconociendo tímidamente por un sector de la doctrina. Así CALVO ORTEGA<sup>48</sup> consideró que cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad estuviese conformado por un ilícito la misma adoptaría la forma de una sanción, esto es lo que denominó “sanción de garantía”, esto es, una sanción potencial, ya que quedaría sin efecto en el momento en el que el deudor principal cumpliera con la obligación tributaria. Asimismo HERRERO MADARIAGA<sup>49</sup>, pese a considerar que la estructura de la responsabilidad tributaria era análoga a la de la fianza legal pura, apreció en ella un cierto matiz sancionador que impedía que le fueran extensibles las normas que el Código Civil establecía para la fianza.

Sin embargo, DE LA HUCHA CELADOR<sup>50</sup> afirmaba que la LGT de 1963 (extensible a la LGT de 2003) había regulado de forma incorrecta la figura de la responsabilidad tributaria ya que englobaba situaciones totalmente diferentes entre sí, y no reconducibles a un mismo marco jurídico como es el de ser una garantía para el crédito tributario, ahondando en la diferenciación entre los supuestos en los que el responsable actuaba como mero garante del pago de una deuda tributaria de otro sujeto,

---

<sup>48</sup> CALVO ORTEGA, R. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”. *Hacienda Pública Española*. nº 5, 1970, pág. 33.

<sup>49</sup> HERRERO MADARIAGA, J. “El responsable tributario”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, nº 26. 1980, pág. 212.

<sup>50</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F. “Reflexiones por una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I)”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Civitas, nº 94/1997, págs. 168 a 170.

de aquellos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se encuentra constituido por un auténtico ilícito tributario.

De este modo, en determinados casos, como en los supuestos contemplados en el artículo 42.1.a) de la LGT, el sujeto que se configura como responsable ha cometido o ha colaborado en la comisión de una infracción tributaria, por lo que la derivación de la responsabilidad hacia su persona no cumpliría con la finalidad de garantizar el crédito tributario, sino con la de sancionar una actuación antijurídica. Sin embargo, esta teoría plantea algunas dudas que hay que intentar solucionar, entre las que destacaremos las siguientes:

Si nos encontramos ante una conducta ilícita del responsable y entendemos la responsabilidad tributaria como sanción ¿por qué si el deudor principal cumple la obligación tributaria éste queda exonerado de la misma?

La única respuesta que encontramos a esta cuestión es que, en estos supuestos, la responsabilidad tributaria no sirve únicamente de sanción al responsable, sino que no pierde su nota de accesoriedad a la obligación principal, ni su finalidad de garantizar el crédito tributario. Así lo establece GONZÁLEZ ORTIZ<sup>51</sup> al destacar que “al mismo tiempo, la responsabilidad tributaria no dejaría de ser una obligación accesoria de pago de la deuda ajena... si el legislador hubiera querido sancionar, exclusivamente la conducta ilícita del responsable, lo hubiera hecho imponiendo la sanción correspondiente”.

En segundo término, si consideramos la responsabilidad tributaria como una sanción ¿qué régimen jurídico aplicamos? A esta cuestión ha respondido el Tribunal Supremo<sup>52</sup> en diferentes sentencias en las que alude a la necesidad de aplicar los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad, así como la presunción de inocencia.

---

<sup>51</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. “La figura del responsable... *Op. cit.*” pág. 79.

<sup>52</sup> Entre otras, la STS nº 7359/2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 10 de diciembre y la STS nº 6125/2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de noviembre, ponen de manifiesto que, dada la naturaleza sancionadora de la derivación de la responsabilidad solidaria, en determinados supuestos los principios que rigen la potestad sancionadora.

En tercer lugar, si el responsable ha pagado la deuda tributaria fruto de un acto ilícito ¿Tiene derecho a que el deudor principal le reembolse esta cantidad?

Bajo la vigencia de la LGT de 1963 existían opiniones doctrinales contrapuestas para responder a esta pregunta. CALVO ORTEGA<sup>53</sup> negaba tajantemente esta posibilidad al afirmar que en estos supuestos el empobrecimiento del responsable se encontraría justificado, por lo que no le sería posible reclamar cantidad alguna al deudor principal. En la misma línea, CARBAJO VASCO<sup>54</sup> señalaba que “ante la existencia de responsabilidades tributarias por actos ilícitos (...) creemos que la acción de regreso tampoco es factible en estos casos, pues perdería toda virtualidad la sanción, eliminándose su finalidad represora”.

En una posición contraria, HERRERA MOLINA<sup>55</sup> consideraba que negar la acción de regreso en aquellos supuestos en los que la obligación del responsable devenía de un acto ilícito no solucionaba nada ya que “si paga el sujeto pasivo, el responsable participe de la infracción quedaría impune, su paga el responsable, sería el propio sujeto infractor quien quedaría sin sanción”.

Ya con la LGT de 2003 en vigor, MERINO JARA<sup>56</sup> se sitúa en esta misma línea, basándose en lo dispuesto por el legislador en el artículo 41.6 de dicha norma afirma que “el reembolso no es un derecho limitado a cierto tipo de responsabilidad, al contrario, es un derecho de aplicación general y, por tanto, ejercitable tanto cuando se responda por actos lícitos como cuando se responda por actos ilícitos”.

Por su parte, GALÁN RUIZ<sup>57</sup>, se decanta también por esta última posición, reconociendo el derecho de reembolso para los responsables por actos ilícitos al

---

<sup>53</sup> CALVO ORTEGA, R. *Comentarios a la nueva...* Op. cit. pág. 95.

<sup>54</sup> CARBAJO VASCO, D. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la LGT”. *Crónica Tributaria*. Nº 76/1995. Pág. 69

<sup>55</sup> HERRERA MOLINA, P.M. “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos” en AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1997. Pág. 699.

<sup>56</sup> MERINO JARA, I. “Acerca de la responsabilidad tributaria”. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Nº 24/2006. Pág. 19.

<sup>57</sup> GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 272.

considerar que sólo se le puede exigir el importe de la sanción que se deriva de su actual ilícito, pero no el resto de la deuda tributaria cuyo pago corresponde, según el principio de capacidad económica, al deudor principal. No obstante, realiza una matización respecto a las sanciones, y propone dos soluciones, la primera, que las sanciones se exijan en procedimientos diferentes al deudor principal y al responsable; y la segunda, siguiendo la posibilidad apuntada por HERRERA MOLINA<sup>58</sup>, que se deniegue el derecho de reembolso del responsable por actos ilícitos, no de la totalidad de la deuda, sino solo de la parte de sanción que se le pudiera imputar directamente, aunque destaca que esta última solución provocaría problemas a la hora de fijar la parte de sanción que corresponde a cada uno de los sujetos.

En nuestra opinión, la LGT de 2003 es clara en su regulación, y contempla el derecho de reembolso de forma general para los responsables tributarios independientemente del fundamento jurídico que motive dicha responsabilidad.

Además, entendemos que la reserva de ley prevista por la propia LGT para la determinación de los obligados tributarios se extiende tanto a la fijación de los distintos supuestos de responsabilidad, como a todos los aspectos relacionados con la obligación del responsable, entre los que se encuentra el derecho de reembolso. Por ello, para sancionar el acto ilícito realizado por el responsable no podemos admitir la denegación o la limitación de un derecho, como es el de reembolso, que prevé la propia ley, sino que hay que buscar otras opciones, compartimos la propuesta de GALÁN RUIZ, ya que lo más conveniente para no dejar ningún acto ilícito sin sanción sería desarrollar dos procedimientos sancionadores distintos, uno frente al deudor principal y otro frente al responsable.

### **3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA COMO INDEMNIZACIÓN**

Fue DE LA HUCHA CELADOR<sup>59</sup> el primero en reconocer la naturaleza indemnizatoria de la responsabilidad tributaria. Consideraba el mencionado autor que en

---

<sup>58</sup> HERRERA MOLINA, P.M. “Coautoría y participación... Op. Cit. Pág. 700.

<sup>59</sup> DE LA HUCHA CELADOR, F. “Reflexiones por una... Op. cit.” pág. 198.

determinados supuestos la responsabilidad por actos ilícitos constitutivos de infracciones graves se configuraría como una forma de resarcir los daños y perjuicios ocasionados por el responsable en el crédito tributario. Así, apunta GONZÁLEZ ORTIZ<sup>60</sup> que “cuando una persona lesiona un derecho de crédito de un tercero, con el que no se encontraba anteriormente obligado, resulta justificado obligarle al pago de la deuda ajena con el fin de resarcir al acreedor del daño patrimonial causado.”

El fundamento de esta teoría lo encontramos en el artículo 1902 del Código Civil (en adelante, CC) cuando señala que “el que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”.

Como vemos, determinados supuestos de responsabilidad establecidos en la LGT, como son los del artículo 42.1.a), tienen perfecto encaje en este precepto, siendo “el que causare” el responsable, pues a pesar de existir un deudor principal él también ha realizado una actuación antijurídica, y esta por tanto obligado a reparar el daño causado a la Administración Tributaria, ya que por su actuación culposa o negligente el crédito tributario se ha visto afectado.

#### **IV. CLASES DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA**

Tal y como hacía la LGT de 1963, el artículo 41.1 de la LGT señala que “la Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades...”, de esta forma, podemos observar que la Ley distingue dos clases de responsabilidad, la solidaria y la subsidiaria<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. “La figura del responsable... *Op. cit.*” pág. 79.

<sup>61</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Sistema tributario español...* Op. Cit. Pág. 71. Este autor diferenciaba tres clases de responsabilidad: solidaria, subsidiaria y por la titularidad de determinados bienes. La responsabilidad tributaria por titularidad de determinados bienes la sustentaba en lo dispuesto por el artículo 41 de la LGT de 1963, ya que determinaba la obligación del responsable en función de “bienes afectos por ley a la deuda tributaria”.

Ahora bien, el legislador no da un concepto expreso de cada una de ellas, por lo que para aproximarnos al mismo partiremos tanto de las normas recogidas en los artículos 41 a 43 de la LGT, como de lo establecido en la legislación civil.

## **1. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA**

La responsabilidad solidaria<sup>62</sup> tiene en nuestro Ordenamiento un carácter excepcional<sup>63</sup>, así se establece interpretando a *sensu contrario* el artículo 41.2 que afirma que “salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria”.

Con carácter general debemos destacar que el responsable solidario es aquel sujeto que se sitúa junto al deudor principal en un mismo nivel, además, para que nazca su obligación no será necesario que exista previamente excusión del patrimonio del deudor principal, sino que la Administración Tributaria podrá dirigirse contra el obligado principal o contra el deudor solidario indistintamente siempre y cuando haya transcurrido el periodo de pago voluntario para el primero.

En el momento de proceder a su aplicación práctica puede dar lugar a cierta confusión determinar si el deudor principal y el responsable solidario (o responsables solidarios en su caso) tienen una responsabilidad tributaria conjunta, pudiendo la Administración Tributaria dirigirse indiferentemente contra cualquiera de ellos para el cobro de la deuda, o bien, si pese a encontrarse en un mismo plano, la responsabilidad del responsable solidario está en cierto modo restringida.

La solución a esta cuestión la encontramos en el artículo 175 de la LGT, al señalar que el vencimiento del periodo voluntario de pago del deudor principal es el momento a partir del cual se le puede requerir el mismo al responsable solidario, señala MARTÍN JIMÉNEZ, que esto convierte la responsabilidad solidaria “en una subsidiariedad de primer grado, en la que la Administración sólo puede dirigirse contra el responsable

---

<sup>62</sup> Vid. Art. 1137 y ss. del CC.

<sup>63</sup> Vid. Art. 41.2 de la LGT.

solidario si existe incumplimiento del deudor principal en el periodo voluntario de pago de la deuda tributaria”<sup>64</sup>.

## **2. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA**

Debemos comenzar afirmando que, en el caso de la responsabilidad subsidiaria, el responsable se sitúa junto al deudor principal, aunque en un segundo plano. De esta forma, señala el artículo 41.5.2º de la LGT que, para que la Administración Tributaria pueda dirigirse contra el responsable, tendrá que declarar previamente como fallido al deudor principal y, en su caso, a los posibles responsables solidarios. Esta circunstancia, pone de relieve la dificultad que existirá en su caso para que el responsable subsidiario pueda hacer efectivo su derecho de reembolso frente al deudor principal, una vez haya pagado la deuda. Asimismo, debemos volver a destacar que la responsabilidad subsidiaria es la que se establece con carácter general, y así destaca el artículo 41.2 de la LGT, que salvo precepto legal expreso, la responsabilidad se entenderá de este tipo.

El problema que plantea esta clase de responsabilidad es qué hacer cuando existen varios responsables subsidiarios. Señala MERINO JARA<sup>65</sup> que la Administración, una vez declarado fallido el deudor principal así como los responsables solidarios que pudieran existir, puede exigir el pago íntegro de la deuda tributaria a cualquiera de los responsables subsidiarios o a todos simultáneamente. Ahora bien, los responsables subsidiarios responderán entre sí de forma solidaria, por lo que si sólo uno de ellos ha realizado el pago de la deuda puede exigir a los otros la parte que proporcionalmente les corresponda<sup>66</sup>.

La LGT dedica sus artículos 42 y 43 a establecer un listado abierto de posibles responsables solidarios y subsidiarios respectivamente. Tal y como afirmábamos anteriormente, los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria regulados en estos artículos son muy variados, no identificándose un criterio claro que determine que

---

<sup>64</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de...* *Op. cit.* págs. 150-151.

<sup>65</sup> MERINO JARA, I. “Acerca de la....” *Op. cit.* págs. 13-16.

<sup>66</sup> Art. 35.6 de la LGT y Art. 1145 del CC.

nos encontremos ante un supuesto de responsabilidad solidaria o de responsabilidad subsidiaria.

Una vez analizadas las consideraciones generales de la figura de la responsabilidad tributaria, circunscribiremos nuestro estudio al supuesto concreto de responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad o en el ejercicio de actividades o explotaciones económicas. Trataremos de resolver, entre otras cuestiones, las controversias en torno a las operaciones que constituyen el presupuesto de hecho del artículo 42.1.c) de la LGT, así como aquellas relacionadas con el alcance de la responsabilidad del sucesor de empresa o con los derechos con los que cuenta el presunto responsable en el desarrollo del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.







## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **LA SUCESIÓN DE EMPRESA COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA**

---



## I. CONSIDERACIONES GENERALES

La LGT de 1963 regulaba la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa en el marco de las garantías del crédito tributario y no en la sección dedicada a los responsables del tributo, circunstancia que ocasionó multitud de dudas en el momento de determinar tanto los hechos que generaban el nacimiento de la misma como su naturaleza jurídica, alcance y finalidad. No obstante, la opinión generalizada tanto de doctrina<sup>67</sup> como de jurisprudencia<sup>68</sup> era que regulaba un caso *sui generis* de sujeto responsable tributario, prueba de ello era que el RGR de 1968 desarrollaba el artículo 72 de la LGT a continuación de los demás sujetos responsables, en el artículo 13 integrado en el Título Preliminar del Capítulo III dedicado a los obligados al pago, y bajo la rúbrica “Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas” en lugar de hacerlo en el Libro Primero en el que se regula la extinción de las deudas dentro del Capítulo IV dedicado a las garantías de pago.

Pero los problemas interpretativos que planteaba este precepto no se limitaban a su ubicación sistemática en la LGT, sino que se extendían a cuestiones más significativas.

El artículo 72.1 de la antigua LGT señalaba expresamente que “Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades

---

<sup>67</sup> Vid., entre otros, BARBERENA BELZUNCE, I. “La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación”. *Impuesto*. Nº 2/1991. Pág. 248. ARCILA MARTÍN, M. *Régimen fiscal de la empresa*. Tecnos. Madrid, 1994. Pág. 66. CHICO DE LA CÁMARA, P. “La responsabilidad tributaria del adquirente de una explotación económica”. En AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1997. Pág. 664. LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente...* Op. Cit. Págs. 66-72. ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresas y responsabilidad tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 2004. Pág. 64. CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”. *Crónica Tributaria*. Nº 143/2012. Pág. 8. CASTILLO SOLSOSNA, M.M. *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad tributaria por “levantamiento del velo”*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2008. Pág. 20.

<sup>68</sup> Vid., entre otras, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de marzo de 1995 (Rec. Nº 2952/1991), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de abril de 2003 (Rec. Nº 5327/1998), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de marzo de 2004 (Rec. Nº 8738/1998).

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.”

La referencia a “la herencia aceptada a beneficio de inventario” creó confusión en torno a dos institutos jurídicos distintos: la sucesión *mortis causa* y la responsabilidad. En relación con esta cuestión, RUIBAL PEREIRA<sup>69</sup> diferenció dos posibles interpretaciones, la primera defendía que el artículo 72 de la LGT de 1963 regulaba únicamente un supuesto de responsabilidad resultando la alusión al beneficio de inventario un simple error que había que obviar; la segunda postura, mantenía una interpretación extensiva del precepto y afirmaba que ambos institutos podían integrarse en el artículo 72 de dicha norma.

Por otra parte, la definición que proporcionaba el precepto hacía depender el nacimiento de la responsabilidad tributaria de la existencia de un acto o negocio jurídico traslativo de la titularidad, lo que a *sensu contrario* implicaba que en los supuestos en los que la sucesión de empresa se realizase *de facto*, sin mediar acto jurídico alguno, no resultaría aplicable este supuesto de responsabilidad. Esta falta de alusión en el artículo 72 de la LGT de 1963 a las sucesiones empresariales de hecho excluía de la respuesta jurídica proporcionada por el legislador a una serie de transmisiones encubiertas de empresas con ánimo defraudatorio, circunstancia ésta que, como analizaremos más adelante, motivó un gran número de críticas y de interpretaciones contrapuestas.

Otros aspectos problemáticos de esta normativa eran, por un lado, que no regulaba la posible responsabilidad del adquirente de determinados elementos aislados que resultaban esenciales para desarrollar el objeto empresarial, responsabilidad que sí que contemplaba el artículo 13.2 del RGR de 1968<sup>70</sup>, y por otro, la falta de determinación del alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de la empresa, sobre todo en relación con la extensión a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las

---

<sup>69</sup> RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*. Lex Nova. Valladolid, 1999. Pág. 265-266

<sup>70</sup> Art. 13.2 del RGR de 1968 “Esta responsabilidad es exigible a los cesionarios o sucesores en la titularidad de las empresas respectivas y no a los adquirentes de elementos aislados de éstas, salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, encubran una adquisición del todo o de los más importantes elementos integrantes de aquéllas.”

retenciones e ingresos a cuenta, así como en cuanto a las sanciones y recargos impuestos al deudor principal.

Por lo que respecta a la calificación de la responsabilidad tributaria, la LGT de 1963 en su artículo 72 no determinaba la solidaridad o subsidiariedad de la obligación tributaria del responsable. Por su parte, el artículo 37.2 de la citada Ley contemplaba la subsidiariedad de la responsabilidad salvo precepto expreso en contrario. Del análisis conjunto de ambos preceptos se consideró que la responsabilidad por sucesión de empresa era subsidiaria, sin embargo, este criterio cambió con la aprobación del RGR de 1968. El mencionado Reglamento, desarrollando lo preceptuado en la LGT, se apartó en el artículo 13.4 del criterio general de subsidiariedad de la obligación del responsable y calificó la responsabilidad del sucesor de empresa como solidaria, lo que ocasionaría un arduo debate interpretativo.

En el año 1990 se aprobó un nuevo RGR que mantenía básicamente la misma estructura que el RGR anterior, y en relación con la responsabilidad por sucesión en explotaciones o actividades económicas<sup>71</sup> también conservaba gran parte de su contenido, de hecho, reproducía en su artículo 13.3 el apartado cuarto del artículo 13 de la anterior regulación. No obstante, este precepto introdujo una novedad con el objeto de dotar de claridad a este supuesto, ampliando el presupuesto de hecho de la responsabilidad a la sucesión en el ejercicio de las explotaciones y actividades económicas.

La Ley 25/1995 modificó también la redacción del artículo 37.2 de la LGT señalando que no bastaba con que un precepto cualquiera determinase la calificación

---

<sup>71</sup> Art. 13 del RGR de 1990 “1. Las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas o jurídicas, o por aquellas entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de las mismas.

La responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas.

2. 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.

3. La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste. (...)”

solidaria de la responsabilidad, sino que tal mención debía recogerse en la norma con rango de ley.

La discrepancia existente entre la LGT y el RGR generó una polémica en cuanto a la calificación que debía otorgarse a la obligación del responsable en este supuesto concreto de responsabilidad. Como veremos a continuación, mientras unos entendían que la institución de la responsabilidad tributaria estaba sometida al principio de reserva de ley, lo que imposibilitaba que el RGR contraviniera lo dispuesto en la LGT, otros consideraban que el principio de reserva de ley se limitaba a la potestad originaria para establecer los supuestos de responsabilidad, pero no se extendía a los restantes elementos. Por su parte, el TEAC<sup>72</sup>, tal y como señala CALVO VÉRGEZ<sup>73</sup>, eludió la calificación del adquirente de la empresa como responsable, defendiendo que nos encontramos ante un sucesor de la deuda, lo que suponía que se calificase la obligación tributaria como solidaria.

El TS dirimió ésta y otras cuestiones problemáticas en torno a la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa en su sentencia de 15 de julio de 2000<sup>74</sup>, en la que confirmó el criterio que la Sala ya había adoptado en sus sentencias de 26 de mayo de 1994<sup>75</sup> y de 24 de septiembre de 1999<sup>76</sup>. En primer lugar, la mencionada sentencia determinó la subsidiariedad de la responsabilidad del artículo 72 de la LGT, y declaró la nulidad del inciso “ambos, solidariamente, responden de éste” contenido en el apartado tercero del artículo 13 del RGR<sup>77</sup>, resaltando el exceso que había cometido el precepto reglamentario al calificar la responsabilidad en este caso como solidaria.

---

<sup>72</sup>Entre otras, destaca la resolución del TEAC nº 00/754/1998 de 24 de julio de 1998, que señalaba la solidaridad de la obligación del sucesor de empresa amparándose en que el artículo 37 de la LGT no era aplicable a los supuestos previstos en el artículo 72, al encuadrarse éstos en las garantías del crédito y no en los responsables del tributo.

<sup>73</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria solidaria... Op. Cit. Págs. 9 a 11.

<sup>74</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (Rec. Nº 2971/1995).

<sup>75</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de mayo de 1994 (Rec. Nº 2596/1993).

<sup>76</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de septiembre de 1999 (Rec. Nº 7687/1994).

<sup>77</sup> El artículo 13.3 del RGR quedó redactado de la siguiente manera “la responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago”



Además, puso fin a la confusión que planteaba la naturaleza jurídica de este supuesto debido a la ubicación en la sección de la LGT referida a las garantías<sup>78</sup>. El TS concluyó que el artículo 72 de la LGT regulaba un supuesto de responsabilidad tributaria ya que en él concurría la característica propia de esta figura jurídica, así las deudas tributarias no se transmitían, sino que era el nuevo adquirente el que respondía junto con el deudor principal<sup>79</sup>. En torno al razonamiento llevado a cabo por el TS, MARTÍN DÉGANO<sup>80</sup> señala, que era una interpretación acertada y consecuente con el principio de indisponibilidad del crédito tributario recogido en el artículo 36 de la LGT de 1963<sup>81</sup>.

En cuanto al alcance de la responsabilidad tributaria, el TS, pese a que admitió que se trataba de un asunto con una solución dudosa, concluyó que la responsabilidad tributaria del artículo 72 de la LGT de 1963 no se extendía a las retenciones y a los ingresos a cuenta, puesto que no derivaban del ejercicio de la explotación o de la actividad económica, ni tampoco se les podía incluir en el concepto “responsabilidades tributarias” empleado por el legislador. Sin embargo, sí estimó procedente la inclusión de las sanciones y de los recargos impuestos al deudor principal dentro del alcance de la responsabilidad.

---

<sup>78</sup> Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia del TS de 15 de julio de 2000 “Intencionadamente hemos dejado aparte el artículo 72 de la Ley General Tributaria que, pese a estar

situado dentro de la Sección 5ª de “Las Garantías”, regula un caso “sui generis” de sujeto responsable tributario, en la persona del adquirente de empresas industriales, comerciales, de servicios, etc.”

<sup>79</sup> Es decir, la obligación del transmitente de la empresa no desaparecía. El adquirente respondía de la deuda tributaria junto con el deudor principal. Así lo pone de manifiesto el TS en su Fundamento de Derecho Tercero “en el supuesto de transmisión “inter vivos” de las empresas, no podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del adquirente, que se convierte así en un sujeto responsable, “junto” al sujeto pasivo que continua siendo el transmitente.”

<sup>80</sup> MARTÍN DÉGANO, I. “Responsabilidad Tributaria por sucesión en la titularidad de la empresa (Comentario a la sentencia del TS de 15 de julio de 2000)”. *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*. Nº 18/2001. Pág. 364.

<sup>81</sup> Art. 36 de la LGT de 1963 “La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

Con esta sentencia el TS consiguió aclarar muchos aspectos del significado del artículo 72 de la LGT de 1963, sin embargo, no logró aunar los diferentes criterios existentes en torno a los elementos configuradores del presupuesto de hecho de la norma. En su razonamiento, no realizó mención alguna acerca de la posible responsabilidad del sucesor *de facto* de una explotación o actividad económica, sino que se limitó a afirmar que para aplicar este supuesto de responsabilidad era necesaria la existencia de un título jurídico de transmisión de la titularidad de la empresa *inter vivos* o, incluso, *mortis causa*<sup>82</sup>.

La regulación de este supuesto en la actual LGT, nació con espíritu clarificador tratando de dar respuesta a todos los interrogantes que, en relación con esta figura jurídica, se habían venido planteando en las últimas cuatro décadas.

Así, el artículo 42.1.c) de la LGT señala expresamente que “Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (...) c) Las 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. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior 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.

---

<sup>82</sup> La STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (Rec. Nº 2971/1995), señala expresamente en su Fundamento de Derecho Tercero que “No ofrece dudas que la redacción del apartado 1, del artículo 72, permite afirmar que comprende toda clase de transmisión "inter vivos", pues así ha de interpretarse la expresión "...sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad...", incluso implícitamente la sucesión "mortis causa", como se deduce de la mención a la aceptación de la herencia a beneficio de inventario”

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.”

Podemos observar, que el citado precepto regula en términos muy similares el contenido del derogado artículo 72.1 de la LGT de 1963, aunque respecto de algunos de los aspectos más controvertidos introduce aclaraciones<sup>83</sup>.

En primer lugar, declara como supuesto de responsabilidad tributaria y no de garantía del crédito tributario a la exigibilidad de la deuda tributaria al sucesor de la explotación o actividad económica del deudor principal, y como tal lo incluye en la sección correspondiente a los responsables tributarios del Capítulo II “Obligados tributarios”.

Asimismo, delimita con mayor precisión el presupuesto de hecho de la responsabilidad por sucesión de empresa, incluyendo expresamente, junto a la sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas, la sucesión en su ejercicio como motivo del nacimiento de la obligación del responsable. Además, señala tres supuestos en los que no resulta aplicable esta responsabilidad y que son los siguientes: cuando se adquieran elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones permitan la continuación de la explotación, en los supuestos en los que se produzca sucesión *mortis causa* de empresa y por último, cuando la adquisición de explotaciones o actividades económicas tenga lugar en un procedimiento concursal.

Finalmente, la actual regulación clasifica la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa como solidaria, adoptando el criterio que venían manteniendo el

---

<sup>83</sup> Entre otras, las resoluciones del TEAC nº 00/7730/2008, de 26 de junio de 2008 y nº 00/1039/2006, de 2 de abril de 2008, deslindan la regulación de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa del artículo 72 de la LGT de 1963 y la del artículo 42.1.c) de la LGT de 2003.

RGR de 1968 y el RGR de 1990, y apartándose frontalmente de la doctrina que, hasta ese momento sustentaba el TS<sup>84</sup>.

La procedencia de esta medida ha sido puesta en entredicho por gran parte de la doctrina. Señala CASCAJERO SÁNCHEZ<sup>85</sup> que “si la responsabilidad tributaria se ajustara estrictamente a su fundamento y naturaleza originarios, probablemente debería haber sido concebida como supuesto de responsabilidad subsidiaria, ya que el daño sólo se produciría si no se lograra cobrar la deuda del obligado principal como consecuencia de la despatrimonialización sufrida, cuya acreditación pasaría por declararle fallido tras la persecución del resto de su activo patrimonial en el procedimiento de apremio”. Por su parte, RUIBAL PEREIRA<sup>86</sup> critica esta decisión destacando que el ordenamiento ya prevé mecanismos para enfrentarse a conductas fraudulentas, por lo que resultaba innecesario tener que acudir a la declaración de responsabilidad solidaria.

Analizadas las diferentes posturas, entendemos que el legislador ha optado por calificar la responsabilidad en este supuesto como solidaria con una clara intención de prevenir el fraude.

Como ya hemos apuntado en el capítulo anterior y más adelante desarrollaremos, la responsabilidad tributaria regulada en este precepto alcanza tanto a los sucesores en la titularidad jurídica de una empresa, como a aquellos que continúan *de facto* con su ejercicio. En la práctica, son frecuentes los casos en los que una empresa cesa aparentemente en su ejercicio para continuarlo bajo una apariencia distinta con la finalidad de eludir el pago de las deudas tributarias que tiene pendientes. En estos supuestos, para determinar la existencia de una sucesión de empresa determinante de la

---

<sup>84</sup> Recordemos que la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (Rec. Nº 2971/1995), había anulado el inciso "Ambos, solidariamente, responden de éste", del apartado 3 del artículo 13, del RGR de 1990, al considerar que la LGT determinaba la subsidiariedad de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial y que un reglamento no podía modificar un elemento sustancial de esta figura jurídico-tributaria.

<sup>85</sup> CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A. *Las cláusulas antiabuso*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006. Pág. 112.

<sup>86</sup> RUIBAL PEREIRA, L. “La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria” en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, 2005. Págs. 470-471

responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT, la Administración Tributaria debe acreditar que realmente ha existido dicha sucesión de hecho a través de un complejo procedimiento de prueba indiciaria o presunción.

Pues bien, si la obligación del responsable en estos supuestos se calificara de subsidiaria implicaría que la Administración, a pesar de la artificiosidad de la conducta del sujeto y de la evidencia de su ánimo defraudatorio, debería previamente desarrollar el procedimiento recaudatorio frente al deudor principal y, en su caso, responsables solidarios, hasta declararlos fallidos, y sólo después, exigir la responsabilidad sobre la deuda tributaria impagada al responsable.

En base a esto, la calificación como solidaria de la responsabilidad tributaria que resulta de este supuesto conlleva dos ventajas para la Administración tributaria, la primera, acortar los procedimientos dirigidos a exigir el pago de la deuda tributaria al responsable, y segunda, disuadir a los empresarios de realizar este tipo de operaciones.

## **II. APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN EMPRESARIAL**

Del análisis del artículo 42.1.c) de la LGT podemos extraer una serie de elementos que configuran este supuesto de responsabilidad tributaria. Los citados elementos que serán analizados a continuación pueden clasificarse en dos apartados, según nos encontremos ante elementos personales o elementos objetivos.

### **1. ELEMENTOS PERSONALES**

En el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad o ejercicio de la actividad o explotación económica, distinguimos dos sujetos intervinientes: el deudor principal, que es aquel sujeto que transmite la titularidad de la actividad o explotación económica, o cesa en su ejercicio; y el adquirente o sucesor en la titularidad o ejercicio de la misma, que se sitúa junto al sujeto pasivo que continúa siendo el transmitente.

### **1.1. El transmitente o deudor principal de la obligación tributaria**

Respecto del transmitente de la explotación o actividad económica, la LGT de 1963 señalaba que eran las “personas físicas, Sociedades y Entidades Jurídicas”, lo que, *a sensu contrario*, parecía que excluía a las entidades sin personalidad jurídica de poder ser transmitentes.

Sin embargo, el RGR de 1968 ampliaba el concepto de transmitente refiriéndose también a las “herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, aunque carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado objeto de imposición”. En el mismo sentido, el RGR de 1990 hacía referencia a las entidades del artículo 33 de la entonces vigente LGT de 1963<sup>87</sup>, entre las que se incluían las sociedades civiles y las comunidades de bienes, como posibles transmitentes de una actividad o explotación económica.

Lo cierto es que tanto las sociedades civiles como las comunidades de bienes pueden desarrollar una actividad económica o profesional y en consecuencia, pueden tener la consideración de obligados tributarios principales. Así lo señalaba CORRAL GUERRERO<sup>88</sup>, quien diferenciaba, siguiendo a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA<sup>89</sup>, entre comunidades de bienes referidas a la mera cotitularidad de bienes y comunidades empresariales, caracterizadas por la existencia de una cotitularidad en la explotación de los bienes.

En relación con esto, debemos plantearnos si un reglamento podía ampliar uno de los elementos que configuraban el presupuesto de hecho de este supuesto de

---

<sup>87</sup>Art. 33 de la LGT de 1963 “Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las Leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.”

<sup>88</sup> CORRAL GUERRERO, L. “La comunidad de bienes empresarial”. En AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1997. Págs. 234-236.

<sup>89</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Las entidades colectivas sin personalidad jurídica”. En AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma., Libro-homenaje al profesor Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991. Pág. 579.

responsabilidad ya que, según disponía el artículo 37.1 de la LGT de 1963<sup>90</sup>, era la ley la que podía declarar responsables a personas distintas del sujeto pasivo y del deudor principal.

Desde nuestro punto de vista, aunque para dotar de mayor claridad a este supuesto concreto de responsabilidad tributaria lo más acertado hubiera sido modificar la redacción del artículo 72 de la LGT de 1963 incluyendo a las entidades sin personalidad jurídica, consideramos que la regulación llevada a cabo por vía reglamentaria no vulneraba la reserva de ley, ya que ni el RGR de 1968, ni el RGR de 1990, señalaban un nuevo sujeto como responsable tributario, sino que ampliaban los sujetos considerados deudores principales de la obligación tributaria pendiente de pago.

## **1.2. El sucesor de empresa o responsable de la obligación tributaria**

En cuanto al sucesor de la explotación o actividad económica, tanto la LGT de 1963 como el RGR de 1968 y el RGR de 1990 señalaban como responsables “a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad”. Por tanto, se consideró que el ámbito de aplicación subjetivo de este supuesto de responsabilidad incluía a las personas físicas, a las personas jurídicas, y también a los entes carentes de personalidad jurídica, siempre que desarrollaran una explotación o actividad económica. Como podemos observar, durante la vigencia de la anterior regulación, la tenencia de personalidad jurídica no fue nunca un requisito imprescindible para el desarrollo de una actividad económica. Así, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituían una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición podían ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup>Art. 37.1 de la LGT de 1963 “1. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente.”

<sup>91</sup> Así lo reconoce el artículo 84 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, que remite a su vez al artículo 33 de la LGT de 1963 que señala la condición de sujetos pasivos a las entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición “Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.

De una forma mucho más clara que la contenida en la regulación anterior, la LGT de 2003 señala que pueden ser responsables solidarios personas y entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, es decir, se incluyen expresamente en el concepto de posible responsable tributario a todos aquellos sujetos que, ostentando o no personalidad jurídica, continúen con la actividad o explotación económica del deudor principal.

Para MARTÍN JIMÉNEZ<sup>92</sup>, el legislador con esta afirmación aclara la delimitación del ámbito de aplicación subjetivo de este supuesto de responsabilidad tributaria.

Ciertamente, la inclusión en la actual regulación, aunque sea a través de una expresión genérica<sup>93</sup>, de las entidades sin personalidad jurídica entre los sujetos que pueden adquirir la condición de responsables tributarios, ha sido un acierto. De esta forma se ha proporcionado coherencia a la regulación de la responsabilidad tributaria, y en concreto, a la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial, con la de los obligados tributarios del artículo 35.4 de la LGT que señala que las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición pueden tener el carácter de obligados tributarios.

## **2. ELEMENTOS OBJETIVOS**

### **2.1. Existencia de una deuda tributaria pendiente del anterior titular de la explotación o actividad económica**

El primero de los elementos que debe concurrir es la existencia de una deuda tributaria pendiente de pago del deudor principal. Éste es el elemento fundamental que origina la responsabilidad tributaria.

En el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial, la responsabilidad alcanza a las deudas del anterior titular que deriven del ejercicio de la

---

<sup>92</sup>MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad... Op. Cit.* Pág. 207.

<sup>93</sup> El artículo 42.1.c) de la LGT no hace mención expresa a las entidades sin personalidad jurídica, sino que hace referencia a “personas o entidades”.



explotación o la actividad económica. Analicemos qué se entiende por deuda pendiente, quién es el anterior titular y a qué supuestos se extiende la responsabilidad.

**A) Deudas pendientes: deudas liquidadas y deudas pendientes de liquidación**

Las deudas pendientes en el momento de producirse la sucesión de empresa pueden encontrarse liquidadas, ya sea por el propio deudor o por la Administración tributaria, o pendientes de liquidación, es decir, deudas relacionadas con tributos devengados pero que aún no han sido liquidados. Por tanto, debemos plantearnos cuáles son las deudas exigibles al responsable.

Bajo la vigencia de la LGT de 1963 esta cuestión suscitó muchos problemas debido sobre todo a la falta de precisión en la redacción de su artículo 72.1. Este precepto se limitaba a señalar como exigibles al responsable “las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas”, sin distinguir entre deudas liquidadas y no liquidadas.

Las dudas al respecto se incrementaron con el RGR de 1990 que aumentaba expresamente el alcance de la responsabilidad a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación. Esta circunstancia, tal y como puso de manifiesto RUIBAL PEREIRA<sup>94</sup>, planteó la duda de si contravenía la reserva de ley existente sobre la responsabilidad tributaria, ya que la LGT no la contemplaba.

Ciertamente, la regulación legal y la reglamentaria eran divergentes, aunque algunos autores, como PABÓN DE ACUÑA<sup>95</sup>, consideraron que la regulación reglamentaria no había vulnerado lo señalado la reserva de ley, ya que las deudas pendientes de liquidación podían tener cabida en el concepto de “responsabilidades tributarias” al que hacía referencia el legislador en el mencionado artículo 72.1 de la LGT de 1963.

---

<sup>94</sup> RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario... Op. Cit.* Pág. 305

<sup>95</sup> PABÓN DE ACUÑA, J.M. “Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa” en AAVV. *Estudios de Derecho Tributario*. Volumen II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979. Págs. 985-986.

En la posición contraria, la AN interpretó, en su sentencia de 19 de abril de 1994<sup>96</sup>, que sólo las deudas efectivamente liquidadas antes de la transmisión de la empresa podían incluirse en la obligación del responsable puesto que el artículo 72.1 se refería únicamente a las deudas y responsabilidades tributarias existentes en el momento en que se produce la sucesión.

Para LOZANO SERRANO<sup>97</sup>, el criterio de la AN resultaba coherente con lo señalado en el artículo 72.2 de la LGT que otorgaba “eficacia exoneradora de la responsabilidad a la certificación administrativa negativa y a la no facilitada en el plazo de dos meses”, ya que la mencionada certificación solo podía expedirse en relación a las deudas tributarias liquidadas. Por tanto, si el legislador se limitaba a incluir esas deudas sin hacer referencia alguna a cuál era la situación jurídica de las deudas no liquidadas era porque la responsabilidad del sucesor sólo se extendía a las efectivamente liquidadas. No obstante, este autor solo expuso los motivos que consideró que habían llevado a la AN a posicionarse a favor de la exclusión del ámbito de la responsabilidad de las deudas pendientes de liquidación que derivaran del ejercicio de la actividad o explotación económica del deudor principal, ya que él se situaba a favor de su inclusión, al considerar que era la realización del hecho imponible lo que determinaba el devengo del tributo, por lo que esa obligación tributaria se había generado por el primer titular independientemente de que se hubiese liquidado o estuviera pendiente de liquidación.

Éste es el criterio que adoptó el TS<sup>98</sup>, la Sala de lo Contencioso-Administrativo entendió que la responsabilidad en este supuesto concreto comprendía todas las obligaciones tributarias devengadas y liquidadas con anterioridad a la sucesión en la titularidad, así como también aquellas cuyo devengo se hubiese producido antes pero su

---

<sup>96</sup>La SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de abril de 1994 (Rec. Nº 531/1992), señalaba que el artículo 72.1 extendía las deudas y responsabilidades tributarias existentes en el momento en que se produce la sucesión en la titularidad, y en consecuencia no abarca las liquidadas o establecidas con posterioridad a dicho momento

<sup>97</sup>LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa por Deudas Tributarias anteriores a la transmisión*. Aranzadi. Navarra. 1998. Pág. 83.

<sup>98</sup>Entre otras, podemos destacar las siguientes, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (Rec. Nº 2971/1995), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 21 de enero de 2011 (Rec. Nº 4107/2006), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de junio de 2013 (Rec. Nº 5310/2011). En ellas el TS se refiere a que la obligación del responsable por sucesión empresarial se extiende “no solo a las deudas liquidadas, sino también a las pendientes de liquidación”.

liquidación se hubiese llevado a cabo en un momento posterior. No obstante, frente a este criterio, el TS también ha planteado recientemente<sup>99</sup> la posibilidad de incluir en la responsabilidad tributaria del sucesor las deudas devengadas con posterioridad al cambio de titularidad.

Según considera el Alto Tribunal en relación con el artículo 72 de la LGT de 1963, el precepto no hace referencia alguna al devengo de las deudas tributarias, ni a su relación con la fecha o momento de la sucesión y no excluye expresamente las deudas devengadas con posterioridad a la transmisión de la titularidad<sup>100</sup>. Para apoyar esta consideración destaca que si solo se incluyen en el objeto de la responsabilidad las obligaciones tributarias devengadas hasta la fecha de la sucesión empresarial, las deudas que se generasen en el Impuesto sobre Sociedades durante la parte de ejercicio económico transcurrido antes del cambio de titularidad no se podrían garantizar. Además, prosigue, la responsabilidad comprende la deuda tributaria exigible, y la exigibilidad depende del previo devengo “ahora bien, nada se indica en el referido precepto para deducir o interpretar que tal devengo debe producirse con antelación al cambio de titularidad de la actividad o explotación. Del mismo solo cabe extraer, al respecto, que la deuda, y por ende, el devengo, deben ser previos al acuerdo de derivación de la responsabilidad tributaria que se regula”.

Pues bien, las consideraciones del TS son coherentes con el espíritu garantista del instituto de la responsabilidad y entendemos, que podrían extrapolarse a la actual regulación del artículo 42.1.c) de la LGT ya que este precepto tampoco alude al momento del devengo como punto de inflexión para determinar el alcance de la obligación del responsable. Con la regulación vigente, la responsabilidad en los supuestos de sucesión de empresa no tiene carácter subsidiario, sino solidario, y por ende, la Administración tributaria no dicta un acuerdo de declaración de la responsabilidad tributaria propiamente dicho, sino un acuerdo de declaración de responsabilidad. De esta forma, la obligación del responsable alcanzaría las deudas

---

<sup>99</sup>STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de marzo de 2012 (Rec. N° 5963/2008).

<sup>100</sup> A esta cuestión hace referencia SÁNCHEZ VILLAVERDE, A. “Alcance de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad empresarial: inclusión de las deudas no devengadas en el momento de la sucesión.” [Documento en línea]. *Aranzadi Doctrinal-Fichas de Jurisprudencia*. N° 4/2012. [Consulta: 20/06/2014]. Disponible en: <http://www.aranzadidigital.es/>

devengadas con posterioridad a la sucesión de empresa, siempre que fueran anteriores al acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria.

No obstante, lo que sí hace el legislador del 2003 es señalar que la responsabilidad se extiende a las “obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular”, a diferencia de la anterior regulación que sólo se refería a las obligaciones tributarias derivadas de la actividad o explotación económica, por lo que muchos han interpretado que con el término “contraídas” alude a las obligaciones tributarias devengadas, es decir, que efectivamente es el momento del devengo el que determina el nacimiento de la obligación tributaria principal y, en consecuencia, las obligaciones tributarias no devengadas en el momento de la sucesión, no se encuentran “contraídas” y no son exigibles al responsable. Esta interpretación es congruente con la regulación que de la obligación tributaria realiza la LGT, asimismo, resulta consecuente con el principio de seguridad jurídica que debe inspirar las relaciones de los contribuyentes con la Administración tributaria<sup>101</sup>.

Así las cosas, nos encontramos con diferentes interpretaciones que tratan de determinar el alcance de la responsabilidad del sucesor en la actividad o explotación económica de otro sujeto, todas ellas gozan de coherencia y cuentan con partidarios y detractores, sin embargo, consideramos que no es posible elegir una sola de las posibilidades como legítima, sino que todas ellas son válidas y aplicables dependiendo de las circunstancias concretas de cada caso específico. La sucesión empresarial engloba situaciones muy heterogéneas a las que no se puede dar una misma respuesta:

a) Sucesión en la titularidad de una actividad o explotación económica con certificado de sus deudas, sanciones y responsabilidades expedido por la Administración Tributaria:

El artículo 175.2 de la LGT contempla la posibilidad de limitar el alcance de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) si el que pretende adquirir la titularidad de la explotación o actividad económica solicita de la Administración una certificación

---

<sup>101</sup> El responsable tiene derecho a conocer en el momento de la sucesión empresarial las deudas pendientes del anterior titular, es decir, debe existir una certidumbre jurídica.

detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio.

En este caso, el sucesor en la titularidad de una empresa que solicite esta certificación verá limitada su responsabilidad a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma que, tal y como añade el artículo 125.1 del RGR<sup>102</sup>, se encuentren liquidadas en el momento de expedir dicha certificación. Lo que implica que las obligaciones tributarias que no se encuentran debidamente cuantificadas en ese momento, independientemente de que se hallen devengadas, no serán exigibles al sucesor.

Pero es más, el legislador<sup>103</sup> establece dos supuestos en los que el sucesor en la titularidad de una actividad o explotación económica no tendrá que responder tampoco de las obligaciones tributarias liquidadas. Primero, cuando la certificación se expida sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades y segundo, en los casos en los que la Administración no facilite la certificación en el plazo legalmente establecido para ello, esto es, tres meses desde su solicitud.

Estas medidas más benévolas para los adquirentes de empresas que hayan solicitado esta certificación, entendemos que encuentran su justificación en que el legislador ha querido premiar de alguna manera a aquellos sujetos que adquieren la titularidad de una actividad o explotación económica de forma transparente asumiendo en primer término las deudas, sanciones y responsabilidades derivadas de la misma

---

<sup>102</sup>Las certificaciones a las que se refiere el artículo 175.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán contener el nombre y apellidos o razón social o denominación completa del obligado tributario titular de la explotación o actividad económica y una relación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, con indicación de la cuantía de cada una de ellas. En esta certificación no podrán incluirse referencias a obligaciones tributarias o sanciones que no estén liquidadas en el momento de la expedición de la certificación.”

<sup>103</sup> Art. 175.2 de la LGT “El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.”

evitando por tanto, el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad al respecto por parte de la Administración con el coste económico y el diferimiento en el pago de las obligaciones tributarias que el mismo conlleva.

No obstante, la solicitud y expedición de esta certificación puede plantear diferentes cuestiones a la hora de su aplicación práctica que no se encuentran resueltas ni en la LGT, ni en el RGR. Nos referimos, por ejemplo, a las consecuencias que se derivarían de aquellos casos en los que la certificación no la solicite el sujeto que pretende adquirir la titularidad de una empresa, sino el transmitente, así como aquellos supuestos en los que la certificación expedida por la Administración tributaria no sea la efectivamente solicitada.

A estas cuestiones responde el TS en su sentencia del 28 de noviembre de 2013<sup>104</sup>:

En el supuesto enjuiciado, la entidad transmitente, y no el presunto adquirente, fue la que solicitó la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio. Además, la solicitó en relación con la limitación de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.1.c) de la LGT, sin embargo, la Administración tributaria emitió la certificación determinando que no existían obligaciones tributarias pendientes a los efectos del artículo 43.1.f) de la LGT, esto es, expidió la certificación de la situación tributaria a los efectos de poder contratar con las Administraciones Públicas.

Ante esto, la parte demandante consideró que esta actuación por parte de la Administración tributaria podía tener dos consecuencias, la primera, atender al contenido de este certificado y su declaración de estar al corriente de obligaciones tributarias, pero a los efectos del artículo 42.1.c) y no del artículo 43.1.f) de la LGT, y la segunda, considerar ese certificado como no emitido por erróneo, lo que implicaría que el certificado que se solicitó en realidad, a los efectos del artículo 42.1.c), no fue emitido en el plazo legalmente establecido para ello.

Finalmente el TS entendió que “ni la clase de solicitud ni el contenido del certificado resultan relevantes para la resolución de la controversia, pues la *ratio*

---

<sup>104</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de noviembre de 2013 (Rec. N° 3942/2011).

*decidendi* de la sentencia desestimatoria es la de que la solicitud se presentó, no por quien tenía derecho a solicitar la certificación, sino por el titular de la actividad, por más que dicho derecho hubiera de actuarse previa la conformidad de éste”. Además añadió que sí existió respuesta a la petición dentro del plazo de tres meses desde su formulación, aun cuando se expidiera la certificación a los efectos del artículo 43.1.f) y no del artículo 42.1.c) de la LGT.

b) Sucesión en la titularidad de una actividad explotación económica sin haber solicitado la certificación administrativa a la que hace referencia el artículo 175.2 de la LGT:

En los supuestos en los que se lleve a cabo la transmisión jurídica de la titularidad de una empresa, sin que el adquirente haya solicitado a la Administración tributaria que corresponda la certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad o explotación económica, comportará, tal y como se puede extraer de la redacción del ya mencionado artículo 125.1 del RGR así como del artículo 182.1 de la LGT<sup>105</sup>, que la responsabilidad solidaria del adquirente alcance tanto a las deudas liquidadas como a las pendientes de liquidación, así como a las sanciones impuestas o que, en su caso, puedan imponerse.

Por tanto, en el caso de no efectuar la solicitud de certificación administrativa antes de adquirir una empresa esto significa que el adquirente debe responder solidariamente de las obligaciones tributarias devengadas hasta la fecha en la que se realice el acto jurídico traslativo de la titularidad de la misma, resultando indiferente si estas obligaciones tributarias se encuentran liquidadas o no en ese día. Asimismo, si el anterior titular hubiera cometido alguna acción u omisión derivada del ejercicio de la actividad o explotación económica que se encontrara tipificada en las leyes como infracción tributaria, el adquirente también deberá responder de la posible sanción que

---

<sup>105</sup> Art. 182.1 de la LGT “Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.”

pudiera imponer la Administración tributaria siempre que dicha acción u omisión hubiera acontecido antes de practicar la transmisión.

En consecuencia, el momento temporal que identifica los elementos a los que alcanza la responsabilidad solidaria del sucesor jurídico de una empresa en aquellos supuestos en los que no ha solicitado la mencionada certificación administrativa es el de la fecha de devengo de las obligaciones tributarias, así como la de las posibles infracciones tributarias derivadas del ejercicio empresarial del anterior titular.

c) Sucesión en el ejercicio de una actividad o explotación económica:

Tal y como desarrollaremos en páginas posteriores, la sucesión en el mero ejercicio de una actividad o explotación económica sin que medie acto jurídico traslativo de la titularidad, suele identificarse con una transmisión empresarial encubierta en la que se produce el cese aparente de la actividad de una empresa que, sin embargo, prosigue su andadura bajo una apariencia distinta modificando algunos elementos y conservando otros muchos con la finalidad de evitar la responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias pendientes derivadas de la actividad de la empresa supuestamente desaparecida.

Es la Administración la que debe acreditar la sucesión de *facto* en la actividad de una y otra empresa, lo que implica que, a diferencia de los supuestos anteriores en los que existe un acto jurídico de transmisión, en éste la sucesión en el ejercicio suele realizarse gradualmente. La empresa original cesa en su actividad de forma paulatina, mientras que la segunda la inicia. Por tanto, no es posible concretar cuándo se produce la sucesión en el ejercicio empresarial ni tampoco conocer el momento exacto en el que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

Es en estos casos en los que resulta más complejo circunscribir el alcance de la responsabilidad del sucesor. Si seguimos la lo señalado entre otros por GALIANO



ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS<sup>106</sup>, que consideran que sólo son exigibles al responsable solidario las obligaciones tributarias devengadas antes de la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, nos encontramos ante dos inconvenientes:

El primero, el presupuesto de hecho de la responsabilidad no se realiza en un momento concreto, por lo que la Administración una vez haya realizado las operaciones de comprobación pertinentes, podrá determinar una fecha o un periodo temporal aproximado en el que se haya hecho efectivo la sucesión, con la consiguiente inseguridad jurídica que este hecho provoca.

El segundo, si sólo se exigen al responsable las obligaciones tributarias devengadas hasta la fecha aproximada de la sucesión empresarial, nos encontramos con que una operación programada, y en la mayoría de los casos fraudulenta, consigue liberar del pago de parte de sus obligaciones tributarias pendientes a un sujeto.

Ante esto, entendemos que lo más acorde con la finalidad perseguida por el legislador en el artículo 42.1.c) es incluir en la responsabilidad solidaria del sucesor *de facto* las obligaciones tributarias que se hubiesen devengado hasta el momento de declaración de su responsabilidad solidaria, criterio que ha sido defendido por el TS en la sentencia antes comentada de 29 de marzo de 2012.

En relación con esta cuestión, haremos mención de lo dispuesto en el Anteproyecto de Ley de Código de Comercio<sup>107</sup> promovido por el Ministerio de Justicia y el Ministerio de Economía y Competitividad en relación a la asunción de deudas por parte del adquirente de una empresa. Según su artículo 132-6 el adquirente responde de todas las deudas contraídas para la organización de la empresa y el ejercicio de la actividad empresarial con anterioridad a la transmisión, pero no de las deudas que no figuren en la documentación contable y empresarial, y de cuya existencia no tuviera conocimiento ni información previa el adquirente.

---

<sup>106</sup> GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria*. CISS. Valencia, 1997. Pág. 120.

<sup>107</sup> Anteproyecto de Código Mercantil elaborado por el Ministerio de Justicia y el Ministerio de Economía y Competitividad y aprobado por el Gobierno el 30 de mayo de 2014.

Como se puede apreciar, esta regulación se opone frontalmente con la normativa tributaria ya que el adquirente de una empresa debe responder de las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio independientemente de si tiene conocimiento o no de su existencia. La única forma de limitar la responsabilidad tributaria del adquirente a unos conceptos determinados es, tal y como hemos hecho referencia en líneas anteriores, solicitando a la Administración Tributaria, antes de adquirir la empresa, una certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio del anterior titular.

Entendemos que esta falta de concordancia entre la legislación mercantil y la tributaria que plantea el Anteproyecto de Ley debe ser revisada y corregida de cara a la futura aprobación de la Ley del Código Mercantil. Mantener la redacción tal y como se encuentra formulada en este Anteproyecto de Ley causaría enfrentamientos interpretativos entre la doctrina así como pronunciamientos judiciales contrapuestos.

### **B. Concepto de “anterior titular”**

En este apartado nos centraremos en determinar si el responsable responde solo de las deudas contraídas por el titular inmediatamente anterior o si también debe responder de las deudas de las que su antecesor fuera responsable. Esta cuestión ha venido planteando problemas de interpretación ya desde la vigencia de la anterior LGT.

El artículo 72 de la LGT de 1963 extendía la obligación del sucesor a las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas, pues bien, el término “responsabilidades tributarias”, concepto jurídico abstracto que no se encuentra definido en ninguna norma.

Algunos autores, como GONZÁLEZ ORTIZ<sup>108</sup>, lo interpretaron en un sentido técnico y consideraron que el sucesor en la empresa debía responder de todas las deudas tributarias del deudor principal, tanto de las que había sido sujeto pasivo como de

---

<sup>108</sup>GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español*. [Documento en línea] Dykinson. Madrid, 2003. [Consulta: 10/04/14]. Disponible en: <http://app.vlex.com/#!/vid/177874>

aquellas que había contraído sin realizar el hecho imponible, es decir, como responsable a su vez de las obligaciones tributarias de otro titular anterior.

Esta misma posibilidad la planteaba el TS en su sentencia de 8 de marzo de 1995<sup>109</sup>, en la que manifestaba que el término sucesión empleado por el legislador tributario podía incluir la sustitución sucesiva en la titularidad de un negocio siempre que no se interrumpiera la solución de continuidad de la actividad objeto de sucesión.

En el mismo sentido, su sentencia de 15 de julio de 2000<sup>110</sup> señala que “es posible pensar que dentro de las responsabilidades tributarias se hallan comprendidos aquellos casos en los que el titular *ex ante* de la explotación o actividad económica hubiere incurrido en alguno de los supuestos de responsables del tributo, previstos y regulados en los artículos 37, 38, 39, 40 y 41 de la LGT, de modo que la responsabilidad por sucesión en la titularidad *ex post* de una explotación o actividad económica que regula el artículo 72 de la LGT comprendería las deudas tributarias de las que el anterior titular haya sido sujeto pasivo y también de aquellas que fuere sujeto responsable, siempre, y esto es importante, que en todo caso deriven de la explotación o actividad económica”.

El legislador, en el artículo 42.1.c de la LGT de 2003, siguiendo con su afán clarificador, eliminó la referencia a las “responsabilidades tributarias”, terminología que sí mantuvo el artículo 175 de esta misma Ley y el RGR de 2005, y señaló expresamente que el sucesor responderá, única y exclusivamente, de las obligaciones tributarias contraídas “del anterior titular y derivadas de su ejercicio”.

De la dicción literal del precepto se extrae que el sucesor sólo será responsable, en su caso, de las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. A favor de esta interpretación se han posicionado, entre otros, ROMERO PLAZA Y SERANTES PEÑA<sup>111</sup>, que afirman que la expresión empleada por el legislador excluye “la posibilidad de derivar al segundo o ulteriores adquirentes”, o

---

<sup>109</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de marzo de 1995 (Rec. N° 2952/1991).

<sup>110</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (2971/1995).

<sup>111</sup> ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F. *Responsables y responsabilidad tributaria*. CISS, 1ª Edición. Valencia, 2009. Pág. 142.

RUIZ DE VELASCO-PUNÍN<sup>112</sup>, que señala una serie de argumentos en contra de la posibilidad de exigir al segundo adquirente las deudas a las que el primero tuvo que hacer frente en concepto de responsable por la adquisición de la empresa, que se pueden resumir en los siguientes:

Primero, las obligaciones de las que el anterior titular debe responder como responsable no derivan del ejercicio de la actividad empresarial, sino del hecho de la adquisición, por lo que no se cumple el presupuesto de hecho de la responsabilidad previsto en el artículo 42.1.c de la LGT.

Segundo, cada nuevo adquirente responde de las deudas contraídas por el anterior titular y no por las contraídas por el anterior a éste último.

Tercero, no se puede configurar un responsable de un responsable ya que según el artículo 42.1 de la LGT se consideran deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35, entre los que no aparece el responsable.

Esta argumentación se fundamenta en lo que CALVO ORTEGA<sup>113</sup> denominó “principio de no indiferencia” sobre quién soporta la carga tributaria. Conforme señala este autor, la Constitución en el campo tributario quiere que el sujeto que ha manifestado una capacidad económica concreta, y no otro, sea el que cumpla con la obligación tributaria. En los supuestos de responsabilidad tributaria, aquel al que se exige el cumplimiento de la obligación tributaria no es el sujeto que manifestó la capacidad económica gravada, es por ello que el alcance de la misma debe interpretarse de forma restrictiva, asimismo, deben reducirse al máximo los conceptos de los que debe responder el responsable tributario, ya que se le está repercutiendo una deuda tributaria ajena.

Compartimos la necesidad e importancia del principio de no indiferencia en el ámbito tributario, sin embargo, consideramos que no debe aplicarse de forma genérica a todos los supuestos de responsabilidad tributaria. En nuestra opinión, en la construcción

---

<sup>112</sup>RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. “Alcance de la responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas: Art. 42.1.C.”. [Documento en línea] *Nueva Fiscalidad*. Nº 10/2005. [Consulta: 12/05/2014]. Disponible en: <http://www.aranzadigital.es/>

<sup>113</sup>CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I*. Civitas. Madrid. 2004. Pág. 150

de RUIZ DE VELASCO-PUNÍN se observa una interpretación excesivamente restrictiva del concepto de “anterior titular” en la que se dejan a un lado una serie de consideraciones que, en aras de la seguridad jurídica y con la finalidad de evitar actuaciones fraudulentas por parte de los obligados tributarios, habría que tener en cuenta, sobre todo en los supuestos de sucesión empresarial *de facto*.

En la práctica, un alto porcentaje de los supuestos de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa a los que se enfrenta la Administración Tributaria son sucesiones de hecho, esto es, sin que medie negocio jurídico alguno se produce el cese en el ejercicio de una explotación o actividad económica al tiempo que se inicia esa misma actividad bajo una forma distinta (diferente denominación social, distinto gerente, etc.) existiendo los indicios suficientes para declarar la existencia de una sucesión empresarial. Pues bien, tal y como estudiaremos en el capítulo relativo a las sucesiones empresariales *de facto*, un 90% de los supuestos a los que hacen referencia las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia no se instrumentan bajo un marco jurídico, no para evitar los tributos inherentes a la transmisión entre dos sujetos (transmitente y adquirente), sino para eludir la obligación de pagar las deudas tributarias acumuladas en el desarrollo de su actividad por un único sujeto, el titular de la empresa<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> Pongamos un ejemplo: La Administración Tributaria inicia un procedimiento de recaudación frente al titular de la empresa X por una deuda tributaria pendiente de 50.000 euros por el concepto IAE. Este sujeto, ante la imposibilidad de hacer frente al pago de esa suma de dinero, cesa en el desarrollo de su actividad económica al mismo tiempo que su hijo crea una nueva empresa, la empresa Y, dedicada a la misma actividad y en el mismo establecimiento en el que se localizaba la empresa X.

Ante esta situación, la Administración Tributaria inicia un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria frente al titular de la empresa Y. Una vez acreditados los indicios que ponen de manifiesto la sucesión empresarial entre la empresa X y la empresa Y, finaliza el procedimiento con la declaración de responsable de este sujeto y con la reclamación de la deuda pendiente de su antecesor en el ejercicio de la actividad.

En ese momento, el responsable del titular originario de la empresa cesa en su actividad, actividad que retoma su mujer bajo una denominación distinta, empresa Z.

Nuevamente, la Administración Tributaria inicia un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria que finaliza con la declaración de responsable por sucesión empresarial de hecho entre las empresas Y y Z de la titular de la empresa Z. Pues bien, aplicando la argumentación restrictiva que de los términos “obligaciones contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio” realizan algunos autores nos encontramos con que la deuda objeto de derivación sólo la conforma la deuda tributaria de la que haya sido sujeto pasivo el titular inmediatamente anterior, es decir, el titular de la empresa Y.

En estos supuestos existe una identidad absoluta entre el deudor principal y el responsable<sup>115</sup> que pone de manifiesto el *animus defraudandi* de este sujeto por lo que no operaría el mencionado principio de no indiferencia, ya que restringir el ámbito objetivo de la responsabilidad tributaria sólo a las deudas contraídas como sujeto pasivo por el anterior titular sería lo mismo que premiar a aquellos sujetos que han disfrazado con un aparente cese el ejercicio de una explotación o actividad económica que en realidad nunca han dejado de desarrollar.

### **C. Tributos sobre los que se extiende la responsabilidad solidaria del sucesor empresarial**

En relación con esta cuestión, la formulación legal hace responsable al sucesor de la empresa por aquellos tributos que deriven del ejercicio de explotaciones o actividades económicas del anterior titular, aunque no especifica cuáles son las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y pendientes de pago en el momento de la sucesión que deben entenderse derivadas de dicho ejercicio.

Este problema ya se planteó bajo la vigencia de la LGT de 1963. Esta norma, al igual que la actual, incluía en el ámbito de la responsabilidad del sucesor de la empresa “las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas”. Sin embargo, la redacción del precepto reglamentario que desarrollaba esta cuestión difería respecto a la del precepto legal, al señalar que “la responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas”.

Como podemos observar, el concepto de “deudas derivadas del ejercicio de la actividad” y el de “deudas originadas por el ejercicio de la actividad” no es coincidente, lo que ha venido suscitando opiniones contrapuestas a la hora de determinar los tributos

---

<sup>115</sup>La declaración de responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión empresarial de hecho se fundamenta en la identidad de una serie de elementos que acreditan la coincidencia entre las figuras del deudor principal y del responsable tributario.

a los que alcanza la obligación del responsable por sucesión de empresa. ARRIBAS LEÓN<sup>116</sup>, distingue tres posturas doctrinales diferentes en relación con esta cuestión.

La interpretación más restrictiva aplica rigurosamente la dicción literal del precepto legal, limitando el alcance de la responsabilidad tributaria a aquellos tributos que derivan del ejercicio de la actividad, y sólo lo hacen aquellos tributos cuyo hecho imponible era la propia actividad empresarial. RUIBAL PEREIRA<sup>117</sup> sostenía que esa posición derivaba de la opinión mayoritaria de la doctrina alemana que entendía que el adquirente de una empresa sólo debía responder del patrimonio transmitido y más concretamente de los impuestos que derivaran directamente del desarrollo de la actividad empresarial. Por su parte, LOZANO SERRANO<sup>118</sup> entendía que el precepto reglamentario iba mucho más allá de lo señalado por la Ley ya que la expresión “originadas” ampliaba la responsabilidad a conceptos que no tenían una conexión directa con la causa ya que “que algo esté originado por una causa puede albergar incluso la noción de causa mediata, remota y, en suma, no conectada directamente con lo originado”. De esta forma, teniendo en cuenta la estructura del sistema tributario, el artículo 72 estaba pensando en “impuestos de producto, claramente ligados al ejercicio de la actividad y determinados por los datos de ésta, sin elementos externos a la misma” y sin incluir impuestos personales “que en absoluto pueden entenderse determinados exclusivamente por la actividad”.

La postura más amplia, defendida entre otros por SÁNCHEZ GALIANA<sup>119</sup>, SIMÓN ACOSTA<sup>120</sup>, ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS<sup>121</sup>, MORÓN PÉREZ<sup>122</sup> o

---

<sup>116</sup>ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresas y responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 223.

<sup>117</sup>RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario...* Op. Cit. Págs. 308 – 309.

<sup>118</sup>LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa...* Op. Cit. Págs. 83 – 85.

<sup>119</sup>SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: “Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios”, *Impuestos*, tomo II, 1985. Pág. 398.

<sup>120</sup>SIMÓN ACOSTA, E. “Sucesión en la titularidad de empresa”. En AA.VV. *Enciclopedia jurídica básica*. Vol.IV. Civitas. Madrid, 1995. Pág. 6404.

<sup>121</sup>ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2004. Pág. 313.

<sup>122</sup>MORÓN PÉREZ, M.C. *Régimen tributario de la transmisión...* Op. Cit. Pág. 288.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN<sup>123</sup>, considera que el responsable en este supuesto de responsabilidad debe responder tanto de los tributos cuyo presupuesto de hecho es la actividad empresarial en sí, como de aquellas obligaciones tributarias que no se hubieran contraído si la actividad económica no se hubiera desarrollado, es decir, la responsabilidad tributaria alcanza a aquellos tributos que derivan indirectamente del ejercicio de la explotación o actividad económica.

Y una postura intermedia, adoptada por PABÓN DE ACUÑA<sup>124</sup>, sostiene la imposibilidad de establecer apriorísticamente los tributos a los que alcanza la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión de empresa, ya que para determinar la extensión de la obligación del responsable es imprescindible analizar las circunstancias particulares de cada supuesto concreto.

Existen diferentes clasificaciones de los tributos que pueden ser objeto de transmisión al responsable, por ejemplo, la efectuada por ÁLVAREZ ARROYO<sup>125</sup>, que divide las obligaciones tributarias en tres grupos: tributos que afectan a actividades económicas, tributos que afectan específicamente a una actividad concreta y tributos que gravan bienes afectos a la actividad. En nuestro análisis, clasificaremos los tributos a los que puede alcanzar la responsabilidad por sucesión de empresa en dos grupos: los tributos que contemplan como hecho imponible el ejercicio de la actividad y los tributos cuyo hecho imponible resulte necesario cumplir para el ejercicio de la actividad.

En el primer grupo se incluyen impuestos como el IAE, que grava el mero ejercicio de actividades económicas en territorio nacional, el IVA, que somete a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso en el desarrollo de sus actividades económicas, los impuestos especiales de fabricación, los llamados tributos medioambientales, así como cualquier otro tributo vinculado directamente a la actividad, como pueden ser las tasas

---

<sup>123</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. “Alcance de la responsabilidad del adquirente... Op. Cit.

<sup>124</sup> PABÓN DE ACUÑA, J.M. “Las responsabilidades tributarias del sucesor... Op. Cit. Pág. 978.

<sup>125</sup> ALVAREZ ARROYO, F. *Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica*. “Aranzadi Jurisprudencia Tributaria”. N° 5/2003. Pág. 13



por licencia de actividad o las tasas por la realización de determinadas actividades económicas<sup>126</sup>.

En el segundo grupo encontramos impuestos en los que, aunque sus presupuestos de hecho no consistan en el ejercicio de una actividad empresarial en sí, sí que son consecuencia obligada de la misma, gravándose los elementos patrimoniales relacionados con dicha actividad, o las rentas por ella obtenidas. Nos referimos, entre otros, a impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS), el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Una vez planteado el problema, para dilucidar la cuestión analizaremos e identificaremos, a la luz de la doctrina y de la Jurisprudencia, cuáles son los tributos que se consideran vinculados, ya se directa o indirectamente, al ejercicio de una explotación o una actividad económica y que, en consecuencia, conforman la obligación del responsable.

Comenzaremos haciendo referencia a la extensión de la responsabilidad tributaria sobre el IRPF y el IS, ya que es una cuestión que ha planteado muchas dudas, proponiéndose argumentos en contra de su inclusión en el ámbito de la responsabilidad tributaria que, conforme señala GONZÁLEZ ORTIZ<sup>127</sup> se pueden sintetizar en dos:

El primero, que ambos impuestos son tributos de naturaleza personal en los que se tienen en cuenta determinadas circunstancias particulares de cada contribuyente que pueden influir en la cuantía de la prestación que está obligado a satisfacer. Ante esta situación, cabría considerar que este tipo de tributos se aproximarían a las obligaciones o deberes de carácter personalísimo, lo que conllevaría la imposibilidad de derivación a otro sujeto distinto al contribuyente que realizó el hecho imponible.

---

<sup>126</sup> A esto hace referencia CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria solidaria... Op. Cit. Pág. 38.

<sup>127</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento ...Op. Cit.* [Documento en línea]. Disponible en: [www.vlex.com](http://www.vlex.com)

El segundo, tanto el IRPF como el IS gravan de forma general la totalidad de la renta, independientemente de su fuente u origen, obtenida por las personas físicas y las personas jurídicas respectivamente, lo que implica la dificultad de diferenciar la parte de cuota que se corresponde con la explotación o actividad económica objeto de sucesión, más aún cuando el deudor principal ha venido desarrollando varias actividades económicas.

En relación con el primero de los argumentos expuestos, haremos las siguientes consideraciones:

Las obligaciones personalísimas o *intuitu personae* son aquellas en las que la especial consideración de la persona del deudor hace que sólo él pueda cumplir la prestación<sup>128</sup>.

En el IRPF y en el IS las circunstancias personales de los sujetos pasivos modulan la determinación de la cuota tributaria, sin embargo, la obligación nace por la realización del presupuesto de hecho que es la obtención de renta. Según el artículo 33.1 del RGR<sup>129</sup>, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación puede efectuar el pago de la deuda tributaria independientemente del conocimiento o aprobación del obligado al pago, por tanto, a la vista de lo dispuesto en este precepto, el carácter de personalísimas no se puede predicar de las deudas tributarias.

En esta misma línea GONZÁLEZ ORTIZ<sup>130</sup> entiende que no existe ningún inconveniente para exigir el pago de deudas tributarias correspondientes a un tributo de carácter personal, puesto que una cosa es el carácter personal y otra el carácter personalísimo, “la responsabilidad tributaria, en su propia esencia, es una obligación de pago de una deuda tributaria ajena, lo que solamente la hace incompatible con aquellas prestaciones que son de carácter personalísimo; pero, puesto que las deudas tributarias

---

<sup>128</sup> Art. 1161 del CC “En las obligaciones de hacer el acreedor no podrá ser compelido a recibir la prestación o el servicio de un tercero, cuando la calidad y circunstancias de la persona del deudor se hubiesen tenido en cuenta al establecer la obligación.”

<sup>129</sup> Art. 331. Del RGR “Puede efectuar el pago, en periodo voluntario o periodo ejecutivo, cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago.”

<sup>130</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento ...Op. Cit.* [Documento en línea]. Disponible en: [www.vlex.com](http://www.vlex.com).

en sentido estricto no tienen nunca carácter personalísimo, será indiferente que para determinar la deuda principal se hayan tomado en consideración o no las circunstancias personales del deudor principal”.

En cuanto al segundo, es evidente la dificultad de separar en el IRPF y en el IS la parte de cuota que corresponde a la renta generada por la actividad económica que ha sido objeto de sucesión. En el IRPF porque en su hecho imponible se incluyen diferentes rentas que no derivan del ejercicio de una actividad o explotación económica, y en el IS porque comprende los ingresos producidos por todas las actividades que realice la sociedad. Por ello, algunos autores<sup>131</sup> consideran que la responsabilidad no alcanza a estos tributos, otros<sup>132</sup>, en cambio, pese a resaltar lo complejo de la cuestión, defienden su inclusión en la obligación tributaria del responsable.

No obstante, entendemos que hay que actuar con cautela, examinar cada caso concreto y estudiar las posibilidades de individualización de las rentas generadas por la actividad o explotación económica objeto de sucesión antes de limitar la extensión de la responsabilidad solidaria, ya que su exclusión generalizada fomentaría las conductas fraudulentas de aquellos deudores tributarios que vieran en la sucesión *de facto* de una empresa la forma de liberarse de parte de las obligaciones tributarias pendientes de pago.

Por lo que respecta al IVA, su hecho imponible lo constituye el ejercicio de una actividad empresarial por lo que su inclusión en la obligación tributaria del sucesor de empresa no plantea problemas. No obstante, el artículo 42.1.c) de la LGT solo hace referencia a la sucesión en las obligaciones tributarias, no menciona la sucesión en los créditos, lo que suscita la cuestión de si el responsable puede deducirse las cuotas soportadas por el deudor principal o solicitar una devolución de IVA que éste tuviera

---

<sup>131</sup> PÉREZ ROYO, F. “La sucesión en la deuda por el Impuesto de Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria*. Nº 3/1972. Págs. 163-164. ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F. *Responsables y responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 142.

<sup>132</sup> ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ABALAT, S. *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons. Madrid, 1996. Pág. 458. GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 122. ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresas...* Op. Cit. Págs. 233-234. CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria solidaria... Op. Cit. Pág. 40. BONET SÁNCHEZ, P. “Régimen tributario de la transmisión de PYMES”. En HERNANDO CEBRIÁ, L (Coord.). *La compraventa y otras formas de transmisión de pequeñas y medianas empresas*. Bosch. Barcelona, 2014. Pág. 445.

pendiente. Para ARRIBAS LEÓN<sup>133</sup>, la respuesta es afirmativa, y la fundamenta, al igual que CHECA GONZÁLEZ<sup>134</sup>, en el artículo 5.8 de la Sexta Directiva de IVA, que dispone que “Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.” Considerando que la continuación de la personalidad del cedente debe entenderse tanto para el pago de las deudas pendientes como para beneficiarse de las deducciones de IVA que el transmitente no hubiera podido deducirse.

Nosotros compartimos esta solución cuando la sucesión en la actividad o explotación económica se instrumenta a través de un acto o negocio jurídico, sin embargo, en aquellos supuestos en los que la sucesión de empresa se lleva a cabo *de facto*, cabe la posibilidad de que la actividad económica originaria subsista como tal, y que el deudor principal se deduzca las cuotas soportadas o solicite las devoluciones de IVA que tuviera pendientes.

El IBI grava la titularidad de una serie de derechos sobre bienes inmuebles rústicos, urbanos o de características especiales. En particular, constituye el hecho imponible de este impuesto la titularidad de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie o de usufructo o de un derecho de propiedad.

Como podemos observar, el hecho imponible de este impuesto ni recae directamente sobre una actividad o explotación económica, pero sí guarda relación con elementos patrimoniales afectos a la misma. El titular de una empresa puede ser sujeto pasivo de este impuesto al ostentar la titularidad de los derechos arriba referenciados sobre un bien inmueble integrante del conjunto organizado de bienes y derechos que conforman la empresa, en el que, por ejemplo, desarrolla su actividad<sup>135</sup>. Así pues,

---

<sup>133</sup> ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresas...* Op. Cit. Págs. 226.

<sup>134</sup> CHECA GONZÁLEZ, C. “Notas sobre la nueva regulación de los responsables en el Anteproyecto de la LGT”. *Jurisprudencia Tributaria*. Nº 5/2003. Pág. 42.

<sup>135</sup> Entre otros, plantean esta posibilidad: ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresa y responsabilidad...* Op. Cit. Págs. 230-231. CARRERAS MANERO, O. “El alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas”. [Documento en línea]. *Revista Aranzadi Doctrinal*. Nº 5, 2009. [Consulta: 16/05/14]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>

podemos considerar que este impuesto es consecuencia de la actividad empresarial, debiendo incluirse, por tanto, entre los tributos a los que alcanza la obligación del responsable.

En cuanto al ICIO<sup>136</sup>, somete a imposición la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

Según su hecho imponible, podemos considerar que este impuesto deriva del ejercicio de la actividad cuando la empresa se dedica a la instalación, edificación o construcción, pero ¿qué ocurre cuando el objeto de la actividad o explotación económica es otro? Entendemos que, independientemente del tipo de actividad que se desarrolle, este impuesto debe integrar la deuda tributaria de la que debe responder el responsable siempre que la construcción, instalación u obra cuya realización grava tenga vinculación con la empresa objeto de sucesión, por ejemplo, porque se hayan realizado obras de ampliación de una fábrica afecta al desarrollo empresarial.

Por lo que se refiere al IIVTNU<sup>137</sup>, este impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de dichos terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

---

<sup>136</sup> Art. 100.1 del TRLRHL “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.”

<sup>137</sup> Art. 104.1 del TRLRHL “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

La inclusión de este impuesto en el ámbito de aplicación de la responsabilidad por sucesión de empresa es bastante controvertida. CARRERAS MANERO niega que la responsabilidad del sucesor de empresa alcance al IIVTNU al considerar que su hecho imponible es independiente del ejercicio de la actividad. Frente a esta opinión, otros autores, como MORÓN PÉREZ<sup>138</sup>, CALVO VÉRGEZ<sup>139</sup> o ARRIBAS LEÓN<sup>140</sup> sí se encuentran conformes con su inclusión aunque su hecho imponible no tenga relación directa con el ejercicio de una actividad económica. Por nuestra parte, compartimos este criterio, siempre que las operaciones a las que hace referencia el hecho imponible del impuesto guarden relación con terrenos afectos a la actividad o explotación económica objeto de sucesión.

En cuanto al IVTM<sup>141</sup> grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas. La configuración del hecho imponible de este impuesto, al igual que ocurre con el IBI o el IIVTNU, permite su inclusión en la obligación tributaria del responsable por sucesión de empresa en aquellos supuestos en los que los vehículos de tracción mecánica se encontraran afectos a la actividad o explotación económica desarrollada por el anterior titular.

Por lo que se refiere a los II.EE.<sup>142</sup>, la extensión de la responsabilidad del sucesor de empresa a estos conceptos puede plantear dudas. En nuestra opinión, no es posible

---

<sup>138</sup> MORÓN PÉREZ, M.C. *Régimen tributario de la transmisión...* Op. Cit. Pág. 288.

<sup>139</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria solidaria... Op. Cit. Pág. 38.

<sup>140</sup> ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresas y responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 229. Propone el ejemplo de una empresa que cuenta con una nave industrial en la que desarrolla su actividad que decide vender todo por lo que debe hacer frente al pago del IIVTNU por el incremento de valor experimentado por los terrenos en los que se encuentra la nave industrial y concluye que, si dicho sujeto no cumple con su obligación, la misma sería trasladable, en su caso, al responsable tributario ya que “la vinculación del local con la empresa es tan fuerte que, aunque es cierto que el hecho imponible del impuesto municipal que venimos observando no se define con relación al desarrollo de la actividad, es difícil propugnar que no se pueda exigir la deuda al nuevo titular adquirente.”

<sup>141</sup> Art. 92.1 del TRLRHL “El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.”

<sup>142</sup> Art. 1 de la LIIEE “Los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley”

dar una respuesta general, ya que bajo una misma denominación se engloban impuestos con hechos imponibles diferenciados, tales como la fabricación e importación de determinados bienes, la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica o la puesta a consumo de carbón. Es por ello que esta cuestión requiere un análisis individualizado de cada uno de los conceptos impositivos.

Comenzaremos con los impuestos especiales de fabricación, según la Ley de Impuestos Especiales (en adelante, LIE), estos impuestos son los siguientes: Impuestos sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre la Electricidad. Pues bien, en estos impuestos se grava la fabricación e importación de determinados bienes, por tanto, su hecho imponible es muy limitado y se refiere específicamente al ejercicio de una actividad económica concreta en torno a esos productos. Por tanto, existirá una vinculación directa entre el hecho imponible de estos impuestos y el ejercicio empresarial en aquellos casos en los que el objeto de la actividad o explotación económica objeto de sucesión sea precisamente la fabricación e importación de dichos bienes, resultando procedente la inclusión de estos impuestos en la obligación tributaria del responsable.

En relación con estos impuestos, el legislador contempla determinados supuestos en los que se reconoce su devolución<sup>143</sup>, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, se reconoce el derecho a devolución cuando los productos objeto del impuesto se utilicen en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. Esto nos hace plantearnos si el responsable que haya sucedido en el ejercicio de una empresa dedicada a la investigación y desarrollo de carburantes ecológicos, al igual que debe responder de las deudas tributarias del anterior titular, entre la que se incluye el Impuesto sobre Hidrocarburos, puede solicitar su devolución.

Pues bien, entendemos que la declaración de responsabilidad y el pago del impuesto por parte del responsable lo habilitan para solicitar su devolución. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el deudor principal no desaparece de la relación jurídico-tributaria, sino que se mantiene junto al responsable tributario, por lo que

---

<sup>143</sup> Vid. Arts. 10, 22, 43, 52, 52 bis, 52 ter y 62 de la LIE

cabría la posibilidad de que solicitara la devolución del impuesto aun cuando no ha sido él, sino el responsable, el que lo ha pagado. En este caso el responsable podría hacer valer su derecho de reembolso frente al deudor principal.

Otro de los impuestos al que hace referencia la LIE es el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, este tributo grava la primera matriculación definitiva en España de vehículos<sup>144</sup>, embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos<sup>145</sup>, de aviones, avionetas y demás aeronaves<sup>146</sup> nuevas o usadas, así como la circulación o utilización en España de estos medios de transporte<sup>147</sup>.

En este caso, el hecho imponible no se encuentra directamente vinculado al ejercicio de una actividad o explotación económica, pero entendemos que puede ser consecuencia de la misma en aquellos supuestos en los que los medios de transporte se encuentren afectos a la empresa, incluyéndose, en esos casos, en el ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria del nuevo empresario.

Por último, la LIE regula el Impuesto Especial sobre el Carbón cuyo hecho imponible grava la puesta a consumo de carbón, o lo que es lo mismo, la primera venta o entrega de carbón tras la producción, extracción importación o adquisición intracomunitaria, así como al autoconsumo de carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios<sup>148</sup>, lo que pone de manifiesto su relación con el ejercicio de determinadas actividades o explotaciones económicas, tales como la venta o importación de carbón. Por ello, si la empresa objeto

---

<sup>144</sup> Art. 65.1.a) de la LIE “La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión (...)”.

<sup>145</sup> Art. 65.1.b) de la LIE “La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva (...)”.

<sup>146</sup> Art. 65.1.c) de la LIE “La primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves (...)”.

<sup>147</sup> Art. 65.1.d) de la LIE “Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España (...)”.

<sup>148</sup> Art. 77.2 de la LIE



de sucesión desarrolla cualquiera de estas actividades consideramos que este impuesto formará parte de la obligación tributaria del responsable.

Algunos de los impuestos especiales a los que hemos hecho referencia pueden funcionar como impuestos encaminados a la protección del Medio Ambiente, en concreto, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad o el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte. No obstante, existen otros impuestos que se configuran como instrumentos fiscales para la tutela medioambiental. En las líneas que siguen nos centraremos en el análisis de los impuestos medioambientales de carácter estatal<sup>149</sup> y su posible inclusión en la obligación del responsable por sucesión de empresa.

La Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética<sup>150</sup> regula tres impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. El hecho imponible de todos ellos se vincula con el ejercicio de una actividad económica específica, ya sea la producción de energía eléctrica, la producción de combustible o el almacenamiento de determinados residuos, y los contribuyentes son cualquiera de las personas físicas o jurídicas que realicen dichas actividades. De esta forma, si la actividad económica objeto de sucesión se tratara de cualquiera de ellas, estos impuestos integrarían la deuda tributaria del responsable, ya que se encuentran ligados de una forma directa al desarrollo del ejercicio empresarial.

La Ley 16/2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental<sup>151</sup>, incorpora a nuestro Ordenamiento el Impuesto sobre

---

<sup>149</sup> Entre otras, en Murcia se han establecido una serie de impuestos medioambientales como el Impuesto sobre el depósito de residuos, el Impuesto sobre contaminación atmosférica o el Impuesto sobre determinadas instalaciones o actividades que inciden en el medio ambiente. En Castilla-La Mancha, Castilla y León y en Galicia se exige el canon eólico. En Andalucía, Galicia y Murcia, impuestos sobre vertidos y sobre el aprovechamiento del agua embalsada.

<sup>150</sup> Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

<sup>151</sup> Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias o financieras.

Gases Fluorados de Efecto Invernadero con efectos desde el 1 de enero de 2014. Este impuesto grava la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero, su autoconsumo por productores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios, así como la importación o adquisición intracomunitaria de los mismos. Estos gases no son de origen natural, sino que son consecuencia de la industrialización de nuestra economía y los generan la realización de determinadas actividades, como la producción de sistemas de refrigeración, extintores, disolventes o aerosoles<sup>152</sup>. Como podemos observar, el hecho imponible de este impuesto medioambiental se encuentra claramente vinculado a la realización de determinadas actividades, por ello, si se produce la sucesión de una actividad o explotación relacionada con la producción de gases fluorados de efecto invernadero, este impuesto formaría parte de la obligación tributaria del responsable.

Asimismo, también debería responder, en su caso, del Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados regulado en la Ley 8/2015<sup>153</sup> el responsable tributario por sucesión en la actividad de extracción de gas, petróleo y condensados. Ya que el hecho imponible de este impuesto mantiene una evidente relación con el ejercicio de una actividad o explotación económica concreta.

### **2.1. Existencia de explotaciones o actividades económicas**

La existencia de una explotación o actividad económica es el elemento fundamental en torno al cual se instrumenta este supuesto de responsabilidad tributaria. Comúnmente se ha identificado con el concepto de empresa, ahora bien, el legislador en este precepto no lo define, por lo que para profundizar en nuestro análisis tenemos que delimitar qué es y a qué se refiere la ley cuando alude a “explotaciones o actividades económicas” y su correspondencia con la idea de “empresa”. Para ello, tomaremos como referencia las definiciones que proporciona la legislación, ya sean tributarias o de

---

<sup>152</sup> Así lo contempla el Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente. [http://www.magrama.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/atmosfera-y-calidad-del-aire/emisiones/act-emis/normativa\\_gases\\_fluorados.aspx](http://www.magrama.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/temas/atmosfera-y-calidad-del-aire/emisiones/act-emis/normativa_gases_fluorados.aspx). [Consulta: 17/04/2015]

<sup>153</sup> Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

otras ramas del Derecho, así como el criterio seguido tanto por la doctrina como por los tribunales.

### **A. Diferentes concepciones de empresa**

En la regulación del Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>154</sup>, se definen conjuntamente las actividades económicas ejercidas con carácter empresarial, profesional o artístico, entendiendo como tales aquellas que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

Lo mismo ocurre en la Ley del IRPF. El legislador, a la hora de conceptuar los rendimientos íntegros de actividades económicas, no realiza distinción alguna, incluyendo como actividades económicas tanto las actividades empresariales como las de los profesionales liberales.

En relación con el IVA, CHECA GONZÁLEZ<sup>155</sup> sigue la clásica definición de nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario<sup>156</sup> y delimita las dos notas características de

---

<sup>154</sup>Art. 79.1 del TRLRHL “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

<sup>155</sup> CHECA GONZÁLEZ, C. *Conceptos de empresario o profesional y de actividad económica a efectos de IVA*. Editorial Aranzadi. Navarra. 2010. Págs. 83-85.

<sup>156</sup>La establecida en el artículo 5.Uno de la LIVA que señala que “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

las actividades empresariales: la ordenación por cuenta propia de los factores de producción y la finalidad que se persigue con esa actividad de ordenación, es decir, la intencionalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Para PALLARÉS RODRÍGUEZ y GONZÁLEZ-FRESNEDA GEA<sup>157</sup> las actividades económicas y las actividades profesionales comparten el sustrato de ser explotaciones económicas, entendiendo la explotación económica como una unidad técnicamente organizada constituida por una o varias cosas, sus pertenencias, accesorios mediante los cuales el titular ejercita una actividad económica encaminada a su máximo aprovechamiento<sup>158</sup>.

Desde una perspectiva civilista una empresa es una globalidad compuesta por elementos heterogéneos vinculados, según la voluntad del titular, por un destino de productividad.

En cuanto al Derecho Mercantil, éste parte de un punto de vista económico que define la empresa como una organización de actividades conjuntas de los elementos del capital y del trabajo dirigida a producir bienes o servicios con la finalidad de conseguir fines lucrativos y de permanecer en el tiempo. Por tanto, los caracteres que la definen son: la ordenación económica de la actividad, la estructura organizada de medios personales y materiales tendentes a la obtención de rentabilidad, así como el ejercicio continuado, esto es lo que se corresponde con la afirmación de *una mercantia non facit mercatorem*, o lo que es lo mismo, para que exista una empresa es imprescindible ejercer la actividad empresarial con cierta continuidad<sup>159</sup>.

---

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

<sup>157</sup>PALLARÉS RODRÍGUEZ, M.R. y GONZÁLEZ-FRESNEDA GEA, F. “Algunas consideraciones acerca del concepto de profesional en el sistema tributario español”. [Documento en línea] *Impuestos*. Nº1, 1998. [Consulta: 04/05/14]. Disponible en: <http://laleydigital.laley.es>

<sup>158</sup> En este mismo sentido, APARICIO PÉREZ, A. “El concepto de explotación. Consideraciones en torno a su regulación en el Derecho Español”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 29, 1981. Pág. 129.

<sup>159</sup> ALBA GIL, C. *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Colección Fiscalidad Dykinson. Madrid, 2014. Pág. 427.

No obstante, el ya mencionado Anteproyecto de Ley del Código Mercantil parece acabar con gran parte de las dudas que surgen sobre el concepto de empresa ya que define la empresa como conjunto organizado de elementos tanto personales, como materiales e inmateriales orientados al ejercicio de una actividad económica. Además, determina los elementos que la integran haciendo referencia a todos aquellos bienes y derechos afectos a la actividad empresarial, las relaciones jurídicas y de hecho establecidas por el empresario, así como el fondo de comercio resultante de la organización de todos los demás elementos. Asimismo, también se desprende esta idea unitaria de empresa de lo dispuesto en su artículo 132-1<sup>160</sup> al señalar que con la transmisión de la empresa se transmiten en el mismo negocio jurídico el conjunto de sus elementos integrantes, a excepción de los derechos y obligaciones del empresario que puedan tener carácter personalísimo, y sin perjuicio de lo que establezca la normativa laboral y concursal aplicable en los supuestos de sucesión empresarial.

Como vemos, la Comisión de Codificación en este precepto aclara que una empresa puede ser, en sí misma y considerada unitariamente, objeto de transmisión, de forma que con un único negocio jurídico se transmitan todos los elementos que la conforman. No obstante, sorprende que haga referencia a la incidencia que la normativa laboral y concursal sobre sucesión de empresa puede tener en la transmisión pero omite cualquier alusión a la normativa tributaria.

Habrá que esperar a su redacción definitiva para realizar una valoración más profunda, aunque entendemos que para una mejor coexistencia de las diferentes normativas en relación con la sucesión de empresa sería necesario introducir una referencia a la responsabilidad tributaria que puede derivarse de la transmisión por cualquier concepto de una empresa.

Haciendo un análisis comprensivo de los distintos aspectos ofrecidos por las diferentes ramas del Derecho<sup>161</sup>, podemos afirmar que, cuando el legislador hace

---

<sup>160</sup> Art- 132-1 del Anteproyecto de LCM “En los negocios de transmisión de la empresa, por cualquier título, se considera transmitido el conjunto de sus elementos con excepción de los derechos y obligaciones del empresario que tengan carácter personalísimo y sin perjuicio de la normativa laboral y concursal aplicable para el caso de sucesión de empresa.”

<sup>161</sup> En este sentido, CAVAS MARTÍNEZ, F. “A vueltas con el concepto de traspaso de empresa en el Derecho Comunitario”. [Documento en línea]. *Aranzadi Social*. Nº 22/2005. [Consulta: 23/03/2013].

referencia a las explotaciones y actividades económicas, las entiende como unidades económicas formadas por elementos materiales e inmateriales, encaminadas a obtener un rendimiento económico mediante la realización de actuaciones profesionales, industriales o mercantiles, independientemente de la forma jurídica en que se instrumenten. Pudiendo encuadrarse esas unidades económicas bajo la denominación de “empresa”<sup>162</sup>.

### **B. Concepto establecido por el TS**

El propio TS<sup>163</sup> ha venido identificando el concepto de explotación o actividad económica al que se refiere la LGT con el concepto jurídico de empresa entendida desde la perspectiva de la universalidad, como “un conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios dirigidos, con la nota de habitualidad, a la obtención de un lucro derivado de la actividad mercantil”.

La adopción de un concepto de carácter autónomo como es el de empresa ha sido aceptado de forma unánime en los tribunales<sup>164</sup>, llegando incluso a referirse a este supuesto de responsabilidad como “responsabilidad por sucesión empresarial”.

---

Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>. SEMPERE NAVARRO, A.V. y CAVAS MARTÍNEZ, F. “Clarooscuros en el nuevo régimen jurídico de la sucesión de empresa”. [Documento en línea]. *Aranzadi Social*. Nº 10/2001. [Consulta: 23/03/2013]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>.

<sup>162</sup> El CC italiano configura de una forma similar a la nuestra el concepto de *azienda*, al definirla como un conjunto organizado de bienes para el ejercicio de la actividad. En relación con el concepto de empresa en el Ordenamiento italiano, Vid. SAVIOLI, G. *Le operazioni di gestione straordinaria*. Giuffrè Editore. Milán, 2008. Págs. 5 y ss. BORTOLUZZI, A e BORTOLUZZI, G. *Il trasferimento d'azienda*. UTET Giuridica. Torino, 2010. Págs. 2 y ss.

<sup>163</sup> Entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de octubre de 1982 y la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de febrero de 2003 (Rec. Nº 673/1998), definen como empresa “las unidades económicas o patrimonios separados, a los que el ordenamiento concede personalidad para ser consideradas como sujetos pasivos”.

<sup>164</sup> Así lo señalaba la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de mayo de 1997 (Rec. Nº 1772/1993), al destacar que “No existen dudas, por otra parte, de que la actividad a que se refieren ambos preceptos, ha de ser interpretada como equivalente al concepto de empresa identificada por la doctrina con la idea de universalidad, es decir, como un conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad, a la obtención de lucro, y no como expresión de cualquier fenómeno económico en el que la sucesión de la titularidad produjera sin más el efecto anómalo de transferir al adquirente las responsabilidades tributarias contraídas por el causante o transmitente.”

## **2.2. Sucesión en la titularidad o ejercicio de la empresa**

La existencia de una sucesión en la empresa es la base de este supuesto de responsabilidad tributaria, por lo que, para profundizar en su estudio, es imprescindible analizar el significado y alcance del término “sucesión” en este contexto.

Comúnmente, se entiende por sucesión la transmisión y continuación de algo y así señala expresamente la Real Academia Española que es la “prosecución, continuación ordenada de personas, cosas, sucesos, etc.” La LGT, en su redacción de 1963, adoptó esa acepción general y configuró un concepto amplio y poco concreto de sucesión en el que sólo tenían cabida las sucesiones jurídicas. Esa falta de concreción por parte del legislador a la hora de definir el concepto del término “suceder” suscitó diferentes cuestiones en torno a la delimitación del presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad. Así, se plantea si era necesario que existiera un negocio jurídico de transmisión de la titularidad y que además dicho negocio implicara la continuidad en el ejercicio de la actividad empresarial o, si por el contrario, era suficiente con que tan sólo una de las dos circunstancias se produjera.

El criterio comúnmente adoptado por los tribunales<sup>165</sup> fue considerar la existencia de sucesión de empresa y por tanto, de responsabilidad tributaria, siempre que existiera un título jurídico y además se continuara ejerciendo por parte del adquirente en nombre propio la actividad o explotación económica, de tal forma que subsistiera como la misma cosa. En este sentido se posicionó PABÓN DE ACUÑA<sup>166</sup> quien consideró que, para apreciar la existencia de responsabilidad tributaria, era imprescindible la concurrencia de dos requisitos, uno objetivo, que la empresa subsistiera como tal después de la transmisión, y uno subjetivo, que el adquirente continuara con su actividad.

---

<sup>165</sup> Entre otras, la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de mayo de 1997 (Rec. Nº 1772/1993) y la STSJ País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de octubre de 1995 (Rec. Nº 1760/1992), señalaban que para que existiera transmisión de empresa a los efectos del artículo 72 de la LGT de 1963 “es necesaria la transferencia de la organización empresarial con el efecto de que se sustituya y se continúe ejercitando en nombre propio la actividad o explotación económica, de tal manera que subsista como la misma cosa, siendo identificable y reconocible antes y después”.

<sup>166</sup>PABÓN DE ACUÑA, J.M. “Las responsabilidades tributarias del sucesor...*Op. Cit.* Pág. 989.

En el extremo contrario, para CALVO ORTEGA<sup>167</sup> y LOZANO SERRANO<sup>168</sup> el único presupuesto de hecho exigido legalmente era la sucesión en la titularidad de la explotación, no la continuidad en el ejercicio. Por tanto, la responsabilidad tributaria nacía con la adquisición de la titularidad, no siendo relevante el ejercicio de las actividades empresariales que pueden quedar suspendidas, escindidas, enajenadas o modificadas.

Desde una posición más moderada, RUIBAL PEREIRA<sup>169</sup> trató de ser congruente con el concepto de empresa y con las ideas de continuidad, productividad y funcionamiento que de la misma se predicaban e introdujo una idea novedosa que perdura en la actualidad, al afirmar que es suficiente con que se transmita la titularidad de una empresa que en el momento de la transmisión se encuentre en situación de desarrollar su actividad, de modo que el adquirente pueda seguir desarrollándola con independencia de que finalmente lo haga o no.

La LGT vigente dispone que “serán responsables solidarios de la deuda tributaria las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de la explotación o actividad económica”. Con la actual redacción, el legislador trata de superar las dudas que había planteado la Ley anterior que únicamente hacía referencia a la sucesión en la titularidad, incluyendo expresamente en el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tanto las sucesiones jurídicas como las de hecho. No obstante, la configuración del presupuesto de hecho sigue adoleciendo de falta de concreción, por lo que para determinar su proyección y alcance es imprescindible la labor de interpretación realizada por los tribunales.

A día de hoy, muchas sentencias exigen, como requisito *sine qua non* la continuidad en el ejercicio de la actividad que venía desarrollando el anterior titular, sin diferenciar si la sucesión enjuiciada es jurídica o de hecho. Esto implica que, aunque se produzca la sucesión en la titularidad jurídica de la empresa, sólo se considera la

---

<sup>167</sup> CALVO ORTEGA, R. “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. *Hacienda Pública Española*. Nº 5, 1970. Pág. 146.

<sup>168</sup> LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa por Deudas...* Op. Cit. Págs. 43-44.

<sup>169</sup> RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*. Lex Nova. Valladolid. 1999. Pág. 294-295.



existencia de responsabilidad tributaria cuando concurre además con la sucesión respecto al ejercicio de la actividad de la empresa<sup>170</sup>.

Sin embargo, no podemos estar conformes con esta interpretación ya que la redacción literal del artículo 42.1.c) de la LGT incorpora una disyuntiva por lo que entendemos que la *ratio iuris* es que la responsabilidad tributaria se origina, bien porque se produce una transmisión en la titularidad, independientemente de que el adquirente continúe con el ejercicio de la actividad económica que la empresa venía desarrollando, bien porque, aunque no exista transmisión en la titularidad, sí que se continúa con el ejercicio de la explotación o actividad económica del anterior. Es decir, se regulan dos presupuestos de hecho diferentes de la responsabilidad, por lo que, ante una transmisión jurídica de una empresa no es indispensable que además se continúe desarrollando la actividad de ésta para considerar que se ha cumplido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, sino que es suficiente con que la empresa cuya titularidad se adquiere pueda potencialmente desarrollar su actividad económica<sup>171</sup>.

Desde nuestro punto de vista, exigir la concurrencia de titularidad y ejercicio es desmesurado y además carece de sentido práctico ya que excluiría del ámbito de la responsabilidad tributaria supuestos claros de sucesión empresarial, como podría ser el de un sujeto que desarrolla una actividad económica y que adquiere la titularidad de otra empresa con la que comparte el mismo objeto de explotación pero, no con la intención de continuar con la actividad de ésta, sino con ánimo de evitar la competencia en su sector de negocio.

Por tanto, consideramos que, en aquellos casos en los que se produzca una sucesión jurídica de empresa, la responsabilidad tributaria del adquirente se originará con la mera transmisión de su titularidad, ya que el concepto de “empresa” debe entenderse como “una unidad económica y funcional que posibilite la permanencia de la

---

<sup>170</sup> En este sentido, Vid. MAURICIO SUBIRANA, S. “La responsabilidad por adquisición de explotaciones económicas en la Nueva Ley General Tributaria”. En AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Lex Nova. Valladolid, 2005. Pág. 453.

<sup>171</sup> HERNANDO CEBRIÁ, L. *La empresa como objeto de negocios jurídicos (un estudio a partir de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo)*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2002. Pág. 121. En relación con la transmisión de la empresa señala lo siguiente “la transmisión de la empresa necesita de la transmisión de los elementos materiales e inmateriales esenciales del aviamiento que permitan continuar con la actividad...”.

explotación económica”<sup>172</sup>, es decir, existe una sucesión de empresa con que en el momento de la adquisición exista la posibilidad de continuidad pero, sin que sea un requisito imprescindible para exigir la responsabilidad tributaria al adquirente, que la continúe de manera efectiva. Sin embargo, en aquellos supuestos en los que exista una sucesión de hecho de empresa, la continuidad en el ejercicio de la actividad sí que será uno de los indicios fácticos fundamentales para declarar la responsabilidad tributaria del sucesor empresarial.

Pero las dudas planteadas en cuanto al alcance del presupuesto de hecho no acaban aquí, el artículo 42.1.c) habla de la sucesión en el ejercicio de “explotaciones o actividades económicas” mientras que el artículo 72 de la LGT de 1963 hacía referencia a las “explotaciones y actividades económicas”.

Como ya se puso de manifiesto en líneas anteriores, la Jurisprudencia ha interpretado los términos “explotaciones económicas” y “actividades económicas” de una manera unitaria identificándolos con el concepto de “empresa”. No obstante, existen algunas sentencias en las que se establecen ciertas diferencias, de esta forma, se entiende por explotación el conjunto de elementos patrimoniales afectos a una actividad; mientras que se considera que es actividad económica el ejercicio que de esa explotación se lleva a cabo, si esta interpretación la unimos a la sustitución de la conjunción copulativa “y” por la conjunción disyuntiva “o” entre ambos términos que realiza el legislador, podría significar, tal y como apuntan ROMERO PLAZA y SERANTES PEÑA<sup>173</sup>, la extensión de este supuesto de responsabilidad a aquellas situaciones en las que la sucesión en el ejercicio se realiza únicamente respecto de la explotación y no en la actividad y viceversa<sup>174</sup>.

---

<sup>172</sup> Así lo señala expresamente la STS nº 5147/2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 2 de octubre.

<sup>173</sup><sup>173</sup>ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F. *Responsables y responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 96.

<sup>174</sup> El TJUE, en relación a la sucesión de empresa en el ámbito laboral, ha analizado el concepto de empresa, así como lo que supone su transmisión, en diferentes sentencias, entre otras, STJUE C-51/00-Temco, de 24 de enero de 2002; STJUE C-108/10- Scattolon, de 6 de septiembre de 2011; STJUE C-328/13 - Österreichischer Gewerkschaftsbund de 11 de septiembre de 2014.

### **III. SUPUESTOS EN LOS QUE NO RESULTA DE APLICACIÓN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 42.1.C DE LA LGT**

Para profundizar en el análisis del artículo 42.1.c) de la LGT es imprescindible estudiar tanto aquellas transmisiones que el legislador excluye expresamente de su ámbito de aplicación, como otras respecto a las cuales guarda silencio pero que tampoco configuran el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria.

#### **1. SUPUESTOS DE NO APLICACIÓN CONTEMPLADOS EXPRESAMENTE EN EL ARTÍCULO 42.1.C) DE LA LGT**

El legislador realiza una delimitación negativa del ámbito de aplicación del artículo 42.1.c) de la LGT en sus tres últimos párrafos. En particular se refiere a las adquisiciones de elementos aislados, a la sucesión por causa de muerte y a la adquisición de elementos de explotaciones o actividades económicas pertenecientes al deudor concursado.

La finalidad del legislador al excluir estos supuestos es superar las dudas que surgían con la anterior regulación, construyendo una figura con unos límites precisos que no extienda sus efectos a situaciones que, aunque con similitudes, no cumplen el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria o cuentan con una regulación específica.

##### **1.1. Adquisición de elementos aislados**

El artículo 42.1.c) de la LGT precisa que la responsabilidad solidaria del sucesor de empresa “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”. No vamos a profundizar en el análisis de esta cuestión en este momento, puesto que nos centraremos en su estudio en el Capítulo Cuarto, no obstante, apuntaremos una serie de consideraciones que más adelante desarrollaremos.

Dada la imprecisión en la redacción de este supuesto de no aplicación, debemos

realizar las siguientes reflexiones:

En primer lugar, como hemos apuntado en líneas anteriores, el criterio generalmente aceptado para determinar la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa es que el adquirente continúe con la actividad del deudor principal. Así las cosas, si se parte de la base de que esa continuidad es uno de los elementos configuradores del presupuesto de hecho al derivar del concepto mismo de “sucesión”, el incidir en este aspecto resulta redundante<sup>175</sup>.

En segundo término, el legislador en su redacción emplea el término “permitir” lo que podría fundamentar la idea de que la existencia fáctica de continuidad en el ejercicio no es un requisito imprescindible para la existencia de responsabilidad tributaria, sino que lo que sí que es necesario es que exista esa posibilidad, es decir, que con los elementos adquiridos, el adquirente tuviera la posibilidad de seguir desarrollando la actividad o la explotación, independientemente de que decida hacerlo. Lo que supondría una contradicción con el requisito de la continuidad en la actividad que se viene exigiendo.

En último lugar, la dificultad para determinar cuándo un elemento aisladamente considerado resulta suficiente para continuar la empresa del anterior titular puede ocasionar desigualdades de trato, ya que la valoración y decisión de si existe posibilidad de continuación de la empresa recae única y exclusivamente en manos de la Administración.

De esta forma, podemos encontrar supuestos en los que la Administración, y más adelante los órganos judiciales, han adoptado resoluciones opuestas en torno a la existencia de responsabilidad tributaria del adquirente de un inmueble aislado. Por ejemplo, el TS, en su sentencia de 16 de octubre de 1987<sup>176</sup>, concluyó que la adquisición por una sociedad de unos solares de otra mercantil con deudas tributarias pendientes derivadas de su actividad, constituía el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa. Fundamentaba su decisión en que los mencionados inmuebles podían calificarse como los elementos más importantes que

---

<sup>175</sup> En este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad... Op. Cit.* Pág. 206.

<sup>176</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de octubre de 1987.

integraban el patrimonio empresarial de la entidad deudora, todo ello, a pesar de que el resto de elementos empleados en el desarrollo de la actividad económica (géneros, muebles, nombre comercial, etc.) los había adquirido otra empresa distinta. Sin embargo, el TSJ de Galicia, en su sentencia de 28 de enero de 2000<sup>177</sup>, adoptó la decisión contraria, considerando que la adquisición de un inmueble, sin que lo acompañaran otros medios personales y materiales, no acreditaba en modo alguno la sucesión en la empresa.

## **1.2. Sucesión de empresa *mortis causa***

El segundo de los supuestos de no aplicación de la responsabilidad tributaria que plantea el artículo 42.1.c) de la LGT es el de la sucesión en la actividad o explotación económica por causa de muerte del deudor principal.

De nuevo el legislador ha tratado de dotar de claridad a esta figura solucionando una cuestión que había sido objeto de pronunciamientos contradictorios debido a la ambigüedad de la redacción del artículo 72.1 de la LGT de 1963 que hacía referencia a la herencia a beneficio de inventario<sup>178</sup>.

El mencionado precepto propició interpretaciones contrapuestas ya que algunos pronunciamientos jurisprudenciales consideraron que incluía a las sucesiones de empresas originadas por el fallecimiento de su titular en el ámbito de la responsabilidad tributaria.

No obstante, no faltaron razonamientos contrarios, como el de GALIANO ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS<sup>179</sup>, que consideraron que la referencia que realizaba el artículo 72 de la LGT de 1963 a la herencia a beneficio de inventario no era más que una expresión desacertada del legislador que inducía a confusión, ya que el precepto sólo era aplicable a la sucesión *inter vivos* de empresa. Fundamentaban su posición en

---

<sup>177</sup> STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 28 de enero de 2000 (Sent. Nº 56/2000).

<sup>178</sup> Art. 72.1 de la LGT de 1963 “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.”

<sup>179</sup> GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria*. CISS. Valencia, 1997. Págs. 129-130

que, en la Ley de 1963, tanto adquirentes de explotaciones y actividades económicas, como sucesores *mortis causa*, eran configurados como obligados al pago de las deudas tributarias, pero un heredero no era un responsable propiamente dicho a los efectos del artículo 72, ya que su obligación de asumir el pago de la deuda pendiente venía establecida en un precepto diferente, el 89.3. Lo mismo ocurría en el RGR de 1990, mientras que el artículo 13 establecía la regulación y configuración de los responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas, era el artículo 15 el encargado de la regulación de los sucesores que debían responder de la deuda tributaria a consecuencia del fallecimiento del obligado al pago.

Así las cosas, estas controversias se podían resumir en tres posiciones doctrinales distintas en torno a la inclusión de las sucesiones *mortis causa* de empresa en el ámbito de aplicación del artículo 72 de la LGT de 1963:

La primera, rechazaba la extensión de la responsabilidad tributaria a la sucesión empresarial *mortis causa*, entendiendo que ésta solo resultaba aplicable a las transmisiones de empresas llevadas a cabo a través de actos *inter vivos*. Además, consideraba que, a los herederos de una empresa, les resultaba de aplicación lo señalado en el artículo 89.3 de la LGT de 1963<sup>180</sup> y en la regulación civil<sup>181</sup> y no el artículo 72 de la LGT de 1963.

La segunda interpretación consideraba que el artículo 72 de la LGT de 1963 incluía en su presupuesto de hecho tanto las sucesiones *inter vivos*, como las *mortis causa*. De esta forma, ante una sucesión de empresa *mortis causa* nos encontrábamos con dos regulaciones, la civil y la tributaria.

No obstante, RUIBAL PEREIRA<sup>182</sup>, en relación con esta segunda postura, advirtió que podía ocasionar problemas para determinar la normativa aplicable, ya que si se optaba por aplicar la norma tributaria considerando que era una regulación

---

<sup>180</sup> Art. 89.3 de la LGT de 1963 “A la muerte de los sujetos infractores, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos o legatarios, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. En ningún caso serán transmisibles las sanciones.”

<sup>181</sup> GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria... Op. Cit.* Págs. 129-130

<sup>182</sup> RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia... Op. Cit.* Pág. 271.

específica, se obviaba la referencia a la herencia a beneficio de inventario que realizaba el mencionado artículo 72. Así las cosas, trató de conjugar ambas regulaciones y de dotar de congruencia a lo manifestado por el legislador tributario, considerando que la norma tributaria establecía una responsabilidad que sería de aplicación en todos aquellos supuestos en los que no supusiera su contradicción con el principio de limitación de la responsabilidad patrimonial que suponía una aceptación a beneficio de inventario.

Finalmente, el tercer razonamiento consideraba que la responsabilidad tributaria del artículo 72 de la LGT de 1963 se extendía tanto a las sucesiones de empresa *inter vivos* como a las *mortis causa*. Sin embargo, señalaba también que la normativa de la responsabilidad del sucesor *mortis causa* no se encontraba en el precepto tributario, sino en las normas del CC.

En este sentido, LOZANO SERRANO<sup>183</sup>, determinaba que en las transmisiones sucesorias universales el artículo 72 era “inoperante e innecesario” en cuanto a que no añadía nada a las consecuencias jurídico privadas de este tipo de transmisión.

Con la actual LGT, el legislador restringe el ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c), a las transmisiones de empresa por actos *inter vivos*, estableciendo una regulación específica y diferenciada para los sucesores de personas físicas en el artículo 39 de la LGT.

En todo lo relacionado con las transmisiones de obligaciones tributarias a herederos y legatarios, la anterior legislación remitía supletoriamente a la legislación civil. De esta forma, y circunscribiendo el análisis a la transmisión *mortis causa* de una actividad o explotación económica, el heredero respondía de todas las obligaciones tributarias pendientes del causante de forma ilimitada con su patrimonio personal, pudiendo únicamente limitar su responsabilidad a través de la "aceptación a beneficio de inventario", mientras que los legatarios que recibían mediante legado una empresa veían limitada su responsabilidad al valor del bien que recibían, incluso en el supuesto de que toda la herencia se repartiera mediante legados, los legatarios respondían de las

---

<sup>183</sup>LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa...Op. Cit.* Pág. 56..

deudas en proporción a sus cuotas, limitando la responsabilidad a los bienes legados<sup>184</sup>.

El artículo 39 de la actual LGT reitera en su primer párrafo lo dispuesto en el artículo 83.3 de la LGT de 1963, recordando la aplicación supletoria del Derecho Civil. Sin embargo, en su segundo párrafo señala que, en los supuestos en los que la herencia se distribuya a través de legados, o en los casos en los que se instituyan legados de parte alícuota, los legatarios deberán responder de las obligaciones tributarias en las mismas condiciones que los herederos. Esto supone para parte de la doctrina<sup>185</sup> llegar al absurdo, ya que el legatario deberá responder con todo su patrimonio de las deudas tributarias del causante y no sólo hasta el importe legado.

Dejando a un lado las controversias acerca de la calificación de los herederos y legatarios como responsables o como sucesores *mortis causa*, lo cierto es que en base a la actual regulación, el adquirente de una explotación o actividad económica, como consecuencia de la muerte de su titular, debe responder de las obligaciones tributarias pendientes sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquel y la notificación al sucesor del requerimiento de pago de la deuda y de las costas pendientes del causante.

Como podemos observar, el legislador, al excluir la sucesión *mortis causa* del ámbito de aplicación del artículo 42.1.c) de la LGT, agiliza el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias pendientes del deudor fallecido, ya que el procedimiento para la declaración de responsables tributarios es más largo y complejo al exigir, antes de poder requerir el pago de la deuda tributaria pendiente, una declaración de responsabilidad tributaria.

---

<sup>184</sup> Art. 891 del CC “Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratarán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa.”

<sup>185</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G. “La responsabilidad por sucesión en la actividad empresarial. Comentario a la resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2003”. [Documento en línea]. *Boletín Tributario*. Nº 14, 2004. [Consulta: 10/04/14].



### **1.3. Transmisión de la actividad de un deudor concursado**

El último de los supuestos de no aplicación de la responsabilidad contemplado en el artículo 42.1.c) se refiere a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas de un deudor concursado cuando la adquisición se lleve a cabo en un procedimiento concursal. Este precepto reproduce literalmente el contenido del apartado tercero del artículo 72 de la LGT de 1963, que fue introducido por la Disposición Final Undécima de la Ley Concursal<sup>186</sup> (En adelante, LC) con la intención de cubrir el vacío legislativo existente al respecto.

Antes de la vigencia de la LC, la normativa no contemplaba la responsabilidad por deudas tributarias en aquellos supuestos en los que la sucesión de empresas se producía en el ámbito de un procedimiento concursal (antes denominado procedimiento de suspensión de pagos), por lo que cuando se planteaba este supuesto se recurría a otros ámbitos del Derecho que contaban con figuras asimilables, como puede ser el Derecho Laboral<sup>187</sup>. De esta forma, la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, con el fin de garantizar la continuidad de la empresa, estimó un recurso interpuesto contra la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad empresarial producida en el ámbito de un procedimiento de suspensión de pagos, fundamentando su decisión en el criterio mantenido al respecto por la Sala de lo Social de Tribunal Supremo<sup>188</sup> y su interpretación de la Directiva 98/50/CEE<sup>189</sup> que exceptuaba al cesionario de las obligaciones derivadas de los contratos o de las relaciones laborales del cedente cuando la cesión se hubiera llevado a cabo en un

---

<sup>186</sup> Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. En su Disposición Final Undécima, apartado 2, establece “Se añade un apartado 3 al artículo 72 con la siguiente redacción: 3. Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores aprobado por el juez o como consecuencia de la liquidación de la masa activa.”

<sup>187</sup> En este sentido, la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 1 de diciembre de 2003 (Rec. N° 1700/2001), remitía a la posición que la Sala de lo Social del TS había adoptado en relación a la sucesión de empresa mediando una suspensión de pagos.

<sup>188</sup> STS (Sala de lo Social) 25 de febrero de 2002 (Rec. N° 4293/2000).

<sup>189</sup> Directiva 98/50/CE del Consejo, de 29 de junio de 1998, por la que se modifica la Directiva 77/187/CEE sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspaso de empresas, de centros de actividad o de partes de centros de actividad.

procedimiento de suspensión de pagos o en un procedimiento de insolvencia análogo.

Con la actual regulación<sup>190</sup> el legislador señala que la declaración de concurso no debe interrumpir la actividad profesional o empresarial que venía ejerciendo el deudor, es más, con la inclusión la exoneración de las obligaciones tributarias pendientes para el adquirente de la empresa consigue que la compra sea más interesante para los potenciales compradores.

No obstante, aunque parezcan todo ventajas para el mantenimiento de la empresa, la exoneración que en distintos ámbitos establece la LC para el adquirente de una unidad productiva de un deudor concursado, también ha dado cabida a actos frontalmente contrarios al espíritu de la norma en los que el deudor ha aprovechado el procedimiento concursal para transmitir su negocio concertándose con el adquirente para defraudar al resto de los acreedores<sup>191</sup>. Para tratar de solventar estas situaciones, el Real Decreto-ley 11/2014 de 5 de septiembre, de medidas urgentes en materia concursal añade un artículo 146 bis a la LC dentro de los preceptos relativos a la fase de liquidación, en el que se establece que la exoneración de la obligación de pago de los créditos no satisfechos por el concursado antes de la transmisión, ya sean concursales o contra la masa, no se aplicará cuando los adquirentes de las unidades productivas sean personas especialmente relacionadas con el concursado.

En cuanto a quienes son esas personas especialmente relacionadas con el deudor concursado, el artículo 93 de la LC distingue entre las especialmente relacionadas con el deudor persona natural<sup>192</sup>, como son el cónyuge, pareja de hecho inscrita o personas

---

<sup>190</sup> Art. 44.1 de la LC “a declaración de concurso no interrumpirá la continuación de la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor.”

<sup>191</sup> Exposición de Motivos del RD-Ley 11/2014, de 5 de septiembre de medidas urgentes en materia concursal

<sup>192</sup> Art. 93 de la LC “1. Se consideran personas especialmente relacionadas con el concursado persona natural: 1º El cónyuge del concursado o quien lo hubiera sido dentro de los dos años anteriores a la declaración de concurso, su pareja de hecho inscrita o las personas que convivan con análoga relación de afectividad o hubieran convivido habitualmente con él dentro de los dos años anteriores a la declaración de concurso. 2º Los ascendientes, descendientes y hermanos del concursado o de cualquiera de las personas a que se refiere el número anterior. 3º Los cónyuges de los ascendientes, de los descendientes y de los hermanos del concursado.

2. Se consideran personas especialmente relacionadas con el concursado persona jurídica: 1.º Los socios que conforme a la ley sean personal e ilimitadamente responsables de las deudas sociales y aquellos otros

que convivan con él con análoga relación de afectividad, los ascendientes, descendientes y hermanos tanto del concursado como de cualquiera de los anteriores, y también los cónyuges de los ascendientes, de los descendientes y de los hermanos. Y las especialmente relacionadas con el deudor persona jurídica como son los socios responsables de las deudas sociales y aquellos que sean titulares de capital social, los administradores de hecho o de derecho, los liquidadores del concursado persona jurídica, así como las sociedades que formen parte del mismo grupo que la sociedad declarada en concurso y sus socios comunes.

Asimismo, también entiende que son personas especialmente relacionadas con el concursado, salvo prueba en contrario, a los cesionarios o adjudicatarios de créditos pertenecientes a cualquiera de las personas que tienen la consideración de especialmente relacionadas con el concursado.

Si bien esta excepción a la exoneración de responsabilidad era necesaria para evitar los posibles abusos que de la norma realizan los deudores concursales, entendemos que la excesiva amplitud con la que el legislador configura el concepto de persona especialmente relacionada<sup>193</sup> con el deudor concursado conlleva la pérdida de excepcionalidad de esta medida.

---

que, en el momento del nacimiento del derecho de crédito, sean titulares de, al menos, un 5 % del capital social, si la sociedad declarada en concurso tuviera valores admitidos a negociación en mercado secundario oficial, o un 10 % si no los tuviera.<sup>2º</sup> Los administradores, de derecho o de hecho, los liquidadores del concursado persona jurídica y los apoderados con poderes generales de la empresa, así como quienes lo hubieren sido dentro de los dos años anteriores a la declaración de concurso. Salvo prueba en contrario, no tendrán la consideración de administradores de hecho los acreedores que hayan suscrito el acuerdo de refinanciación previsto por el artículo 71 bis o la disposición adicional cuarta, por las obligaciones que asuma el deudor en relación con el plan de viabilidad.<sup>3º</sup> Las sociedades que formen parte del mismo grupo que la sociedad declarada en concurso y sus socios comunes, siempre que éstos reúnan las mismas condiciones que en el número 1º de este apartado.

3. Salvo prueba en contrario, se presumen personas especialmente relacionadas con el concursado los cesionarios o adjudicatarios de créditos pertenecientes a cualquiera de las personas mencionadas en los apartados anteriores, siempre que la adquisición se hubiere producido dentro de los dos años anteriores a la declaración de concurso.”

<sup>193</sup>El precepto alude a los ascendientes y descendientes sin limitar el grado de parentesco.

## **2. OTROS SUPUESTOS DE NO APLICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL ARTÍCULO 42.1.C) DE LA LGT**

### **2.1. La sucesión de personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica**

#### **A. Concepto y regulación jurídica. Delimitación del ámbito de aplicación del artículo 40 de la LGT**

El legislador regula el instituto jurídico de la sucesión de las obligaciones tributarias pendientes como consecuencia de la disolución de personas jurídicas y entidades sin personalidad en el artículo 40 de la LGT<sup>194</sup> y el procedimiento de recaudación frente a los sucesores de estas entidades en el 177.2 de la misma norma<sup>195</sup>.

---

<sup>194</sup> Art. 40 de la LGT “1. 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 transmitirán a éstos, que quedarán obligados solidariamente hasta el límite 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, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 42.2.a) de esta Ley.

Las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades con personalidad jurídica disueltas y liquidadas en las que la Ley no limita la responsabilidad patrimonial de los socios, partícipes o cotitulares se transmitirán íntegramente a éstos, que quedarán obligados solidariamente a su cumplimiento.

2. El hecho de que la deuda tributaria no estuviera liquidada en el momento de producirse la extinción de la personalidad jurídica de la sociedad o entidad no impedirá la transmisión de las obligaciones tributarias devengadas a los sucesores, pudiéndose entender las actuaciones con cualquiera de ellos.

3. En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación. Esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de cesión global del activo y pasivo de una sociedad y entidad con personalidad jurídica.

4. En caso de disolución de fundaciones o entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades...”

<sup>195</sup> Art. 177.2 de la LGT “Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.”

En concreto, estos preceptos contemplan tres situaciones distintas con un alcance diferente dependiendo de la entidad que sea objeto de disolución y de si junto con la disolución se produce la liquidación de la misma:

En primer lugar, se regula la disolución y liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica. En este supuesto encontramos a su vez, dos posibilidades: la primera, las sociedades que limitan la responsabilidad patrimonial de sus socios, partícipes y cotitulares que trasladarán las obligaciones tributarias que tengan pendientes a éstos con el límite del valor de su cuota de participación. La segunda, aquellas sociedades que no limitan la responsabilidad patrimonial de sus socios, partícipes y cotitulares, en cuyo caso se transmitirán íntegramente sus obligaciones tributarias pendientes.

En segundo término, el precepto recoge la disolución sin liquidación de sociedades y entidades con personalidad jurídica. En este supuesto se transmitirán a los beneficiarios las obligaciones tributarias pendientes como consecuencia de la cesión global de activo y pasivo.

Y finalmente, regula la disolución de fundaciones y entidades sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. En este caso se trasladarán a los destinatarios de los bienes y derechos de las fundaciones o a los partícipes o cotitulares de dichas entidades.

Pese a la aparente claridad de este precepto, tanto su interpretación como su aplicación práctica plantea dudas para cuya resolución, entendemos, es conveniente realizar una serie de consideraciones.

En primer lugar, otras ramas de nuestro Ordenamiento regulan la extinción de las personas jurídicas, en concreto, la legislación mercantil en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital<sup>196</sup> (en adelante, TRLSC) determina la forma en la que se ha de llevar a cabo la liquidación de una sociedad, así como las operaciones de liquidación que deben realizar los liquidadores, entre las que se encuentra el pago de las deudas

---

<sup>196</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

sociales<sup>197</sup>. Por ello, conforme señala ALONSO MURILLO<sup>198</sup>, siguiendo a BLÁZQUEZ LIDOY<sup>199</sup>, una entidad no puede liquidarse mientras se encuentra inmersa en un procedimiento de recaudación tributaria, puesto que dicha liquidación sería nula. Lo dispuesto en el artículo 40 de la LGT sólo resultaría aplicable a aquellos casos en los que “aparezcan obligaciones tributarias pendientes de una sociedad o de una entidad disuelta y liquidada, una vez confirmada la extinción de la personalidad jurídica.”<sup>200</sup>

En segundo término, la regulación bajo un mismo epígrafe “Sucesores”<sup>201</sup> de la sucesión *mortis causa* de personas físicas y de la sucesión de personas jurídicas y entidades sin personalidad, provoca que se planteen paralelismos entre ambas figuras. En relación con esto, FERNÁNDEZ AMOR<sup>202</sup>, aclara que la persona jurídica “no deja de ser un patrimonio separado al cual el ordenamiento le atribuye capacidad de obrar y sobre el que suelen existir derechos de titularidad en manos de socios, partícipes o cotitulares. Se ha de recordar que el ordenamiento jurídico ya prevé cómo se ha de proceder en los supuestos que el legislador tributario ha regulado de forma específica en el art. 40 de la LGT. Aquel tiene como referencia fundamental, ante una situación de extinción de la persona jurídica, la satisfacción prioritaria de los acreedores.”

En tercer lugar, centrándonos ya en el objeto de estudio del presente trabajo, el artículo 40 de la LGT plantea dudas en aquellos en casos en los que, a consecuencia de cualquiera de las operaciones a las que hace referencia el legislador en el mencionado

---

<sup>197</sup> Vid. Arts. 371 a 400 del TRLSC.

<sup>198</sup> ALONSO MURILLO, F. “El denominado procedimiento frente a responsables y sucesores en la vigente LGT”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 5/2005. Pág. 88.

<sup>199</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A. “Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión”. *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 255/2004. Pág. 60.

<sup>200</sup> Compartimos la opinión de los profesores Alonso Murillo y Blázquez Lidoy que, por otro lado, se corresponden con el concepto de pasivo sobrevenido al que hace referencia el legislador mercantil en el artículo 399 del TRLSC “1. Los antiguos socios responderán solidariamente de las deudas sociales no satisfechas hasta el límite de lo que hubieran recibido como cuota de liquidación.

2. La responsabilidad de los socios se entiende sin perjuicio de la responsabilidad de los liquidadores.”

<sup>201</sup> En concreto, en la Sección Segunda “Sucesores”, del Capítulo II “Obligados Tributarios”, del Título II “Los Tributos”.

<sup>202</sup> FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “El procedimiento de recaudación frente a sucesores”. En MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Atelier. Barcelona, 2014. Págs. 409-410.

precepto, se transmite una empresa, ya que podríamos encontrarnos, no ante un supuesto de sucesión jurídica, sino de responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

Esta controversia ya se planteaba bajo la vigencia de la anterior LGT de 1963 que, junto a la regulación de la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión de empresa establecida en el artículo 72, recogía en el 89.4<sup>203</sup>, la transmisión de las obligaciones tributarias pendientes de las sociedades y entidades disueltas y liquidadas a sus socios o partícipes en el capital. Este artículo 89.4 planteaba, además de discusiones en torno a su compatibilidad con el 72, otros problemas añadidos. El legislador incluía la figura de la sucesión tributaria de sociedades y entidades en el capítulo relativo a las infracciones y sanciones, lo que suscitaba dudas acerca de su naturaleza jurídica y ámbito de aplicación<sup>204</sup>, además hacía referencia única y exclusivamente a las sociedades y entidades disueltas y liquidadas, obviando cualquier tipo de alusión a supuestos tales como las fusiones o escisiones en los que se producía la disolución sin liquidación de la sociedad.

A la hora de dar preferencia a una regulación sobre otra, existían argumentos encontrados. Entre los motivos que se podían aducir para la prevalencia de la responsabilidad del artículo 72 estaba la aplicación restrictiva de la letra de la Ley que en este precepto establecía la responsabilidad tributaria para los que sucedieran por cualquier concepto en la titularidad de una explotación o actividad económica. En contraposición, encontrábamos la aplicación prioritaria del artículo 89.4 como norma especial.

Por su parte, el TS, tal y como veremos en las líneas que siguen, optó por la

---

<sup>203</sup> Art. 89.4 de la LGT de 1963 “En el caso de Sociedades o Entidades disueltas y liquidadas, sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiere adjudicado.”

<sup>204</sup> DAGO ELORZA, I. “Art. 177. Procedimiento de recaudación frente a sucesores”. En HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (Coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra, 2005. Pág. 1247. Considera que incluir la sucesión tributaria de personas jurídicas en materia de infracciones y sanciones “puede quedar justificado por la consideración de un no desdeñable fundamento sancionador, pues la liquidación de la entidad entraña la necesidad de satisfacer las deudas a los acreedores, con efecto, en otro caso, de subrogarse mediante la adjudicación en dichas deudas”. Vid. en este sentido, RTEAC nº 00/7465/00, de 18 de diciembre de 2008.

aplicación preeminente del artículo 89.4 sobre el 72 de la LGT de 1963, los supuestos de disolución de entidades con o sin liquidación. La razón principal fue que el hecho de que la transmisión de todo un patrimonio pudiera incluirse en el presupuesto de hecho del artículo 72.1, de modo que el adquirente o sucesor fuera responsable de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad de la entidad disuelta, no excluía que se pudiera incluir también en el instituto de la sucesión tributaria. Consideró así que se trataba de un supuesto de sucesión universal, en el que la sucesión de las deudas tributarias devengadas se producía como resultado de la aplicación de las normas de Derecho Mercantil. A esto había que añadir que, de esta forma, la sucesión tributaria tenía un alcance mayor, pues se extendía a todas las obligaciones tributarias pendientes y no sólo a las derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica, y además no quedaba condicionada a la previa declaración de fallido del deudor principal<sup>205</sup>, sino que el procedimiento de recaudación proseguía directamente con el sucesor. Analizaremos a continuación algunos pronunciamientos del Alto Tribunal en este sentido.

En primer lugar la sentencia de 26 de mayo de 1994<sup>206</sup>. En ella, el objeto de la controversia se centraba en determinar qué obligaciones tributarias debía asumir el único socio al que se le había adjudicado todo el patrimonio de una sociedad disuelta. El TS se decantó por la aplicación del régimen de la sucesión en el que el adquirente sucedía directamente “en todas las obligaciones, incluidas las tributarias, sucesión evidentemente más amplia que la responsabilidad especial del artículo 72, por cuanto no se limita a las obligaciones derivadas de explotaciones económicas y sobre todo, no queda condicionada a la declaración de responsabilidad subsidiaria.”

De la misma forma, en la sentencia de 24 de septiembre de 1999<sup>207</sup>, enjuició un caso de fusión de sociedades y aplicó la misma doctrina, considerando que en los supuestos de sucesión a título universal “raya en la temeridad pretender su elusión al amparo de lo que establece el artículo 72 de la LGT”

---

<sup>205</sup> Recordemos que en la LGT de 1963 contemplaba la subsidiariedad de la obligación del responsable tributario en los supuestos de sucesión de empresa.

<sup>206</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) 26 de mayo de 1994 (Rec. Nº 2596/1993).

<sup>207</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 24 de septiembre de 1999 (Rec. 7687/1994).



Asimismo, las sentencias de 3 de octubre de 2003<sup>208</sup> y de 31 de enero de 2007<sup>209</sup> el Alto Tribunal insistió en que la asunción de todo un patrimonio implicaba necesariamente una subrogación en todas las obligaciones, es decir, una sucesión a título universal que tenía su causa y efectos en las normas de Derecho Mercantil, de manera que era la propia normativa mercantil la que superaba el contenido de la norma tributaria.

A pesar de la abundante doctrina jurisprudencial y de que la actual regulación trata de delimitar de una forma más precisa el ámbito de aplicación de estos dos institutos jurídicos, lo cierto es que sigue siendo una cuestión controvertida que puede dar lugar a situaciones confusas. Uno de los aspectos que favorecen esas controversias es la redacción literal del artículo 42.1.c) de la LGT. El legislador en este precepto define el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa y señala expresamente que la misma no se aplicará a los supuestos de sucesión por causa de muerte, sin embargo, omite cualquier referencia a la no aplicación en los casos de sucesión por disolución de personas jurídicas o entidades sin personalidad. Este hecho, sumado a que para que exista responsabilidad tributaria basta con que se suceda “por cualquier concepto” en la titularidad o ejercicio de una explotación o actividad económica, provoca dudas acerca de la regulación aplicable a los supuestos en los que se produzca una transmisión de la titularidad de una empresa como consecuencia de la disolución de una entidad.

Para MARTÍN JIMÉNEZ<sup>210</sup> la solución es clara, como norma general debe aplicarse la sucesión tributaria del artículo 40 de forma prioritaria a la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT por su carácter de norma especial. No obstante, reconoce que pueden plantearse situaciones de no fácil solución.

En nuestra opinión, la disolución de una entidad se encuentra vinculada necesariamente al instituto jurídico de la sucesión, al igual que lo está el fallecimiento de una persona física, son situaciones paralelas que, pese a compartir características con

---

<sup>208</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 3 de octubre de 2003 (Rec. Nº 6130/1998).

<sup>209</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 31 de enero de 2007 (Rec. Nº 6991/2001).

<sup>210</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad... Op. cit.* Págs. 205- 206.

los hechos que originan la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT no se deben confundir con ella.

### **B. Diferencias entre sucesión y responsabilidad tributaria**

Sucesión y responsabilidad tributaria tienen en común su consideración como mecanismos de la Administración Tributaria encaminados a garantizar el cobro de las obligaciones tributarias pendientes, sin embargo, no son compatibles y no son una misma cosa. En la sucesión, se produce la sustitución jurídica pasiva de la relación tributaria como consecuencia del fallecimiento de una persona física o de la disolución de una entidad, en concreto, en la sucesión regulada en el artículo 40 de la LGT existe una novación subjetiva de la obligación tributaria en la que desaparece la persona jurídica y ocupa su lugar el beneficiario de la operación<sup>211</sup>. En cambio, en la responsabilidad tributaria, no hay novación, pues el deudor principal no desaparece sino que se sitúa junto al sujeto responsable tributario<sup>212</sup>.

Las diferencias entre una y otra figura no se limitan al lugar que ocupan en la relación jurídico-tributaria los sujetos que intervienen, sino que va más allá, pues se extienden al contenido de la obligación tributaria asumida y al procedimiento necesario para su exigencia. Mientras que el responsable sólo responde de las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la explotación o actividad del anterior titular<sup>213</sup>, el beneficiario de la disolución de una entidad lo hace de todas las obligaciones tributarias pendientes de dicha entidad, deriven o no del ejercicio de la actividad económica que viniera desarrollando, con los límites que, en su caso, le resulten aplicables según lo dispuesto en el artículo 40.1 de la LGT.

---

<sup>211</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de mayo de 2008 (Rec. N° 387/2006).

<sup>212</sup> La figura de la sucesión tributaria no se extiende a las transmisiones de empresas, sino a las sucesiones a título universal, ya sean *mortis causa* o *inter vivos*. En este sentido, Vid. LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias...* Op. Cit. Págs. 55 – 56. CASTILLO SOLSONA, M.M. “El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (I)”. *Carta Tributaria Monografías*. N° 305/1999. Pág. 2. BARBERANA BELZUNCE, I. “La responsabilidad tributaria del adquirente... Op. Cit. Pág. 9. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. “La sucesión en la deuda tributaria: subrogación de una sociedad en la posición de otra que se disuelve”. *Jurisprudencia Tributaria*. N° 58/1995. Pág. 19.

<sup>213</sup> Recordemos que se excluían del ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad tributaria aquellos tributos que no tuvieran relación directa con el ejercicio de la empresa.

En cuanto al procedimiento, para exigir la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) es necesario desarrollar el procedimiento descrito en el artículo 175.1 de la LGT<sup>214</sup>. Sin embargo, el procedimiento de recaudación frente a los sucesores de sociedades y entidades disueltas y liquidadas se contiene en el artículo 177.2<sup>215</sup> y es mucho más sencillo, ya que basta con probar la extinción de la personalidad jurídica para continuar con sus socios, partícipes o cotitulares el procedimiento de recaudación.

El TS mantiene también a día de hoy este criterio y en sus pronunciamientos señala que, cuando se produce una sucesión universal del patrimonio de una sociedad como consecuencia de su extinción o disolución, la persona o entidad sucesora se posiciona en el lugar de la desaparecida y debe asumir en bloque y sin limitación alguna las responsabilidades tributarias de la sociedad disuelta<sup>216</sup>.

De esta forma, la circunstancia clave para aplicar la sucesión tributaria del artículo 40 es la disolución de la entidad transmitente. Para que se produzca la disolución de una entidad con personalidad jurídica debe existir una causa legal o estatutaria debidamente constatada, así lo establecen el artículo 363 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital<sup>217</sup> (en adelante, TRLSC) y el artículo 31 de la Ley General de

---

<sup>214</sup> Art. 175.1 de la LGT “El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente: a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se exige, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

<sup>215</sup> Art. 177.2 de la LGT “Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes.”

<sup>216</sup> Entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3735/2010) y la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 21 de mayo de 2012 (Rec. Nº 3707/2008), destacan que los supuestos de escisión total con transmisión íntegra del patrimonio de una sociedad a título de sucesión universal no son supuestos de responsabilidad tributaria del artículo 41 de la LGT, sino de sucesión del artículo 40 de dicha norma.

<sup>217</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Esta norma, en su artículo 363 establece las causas de disolución de las sociedades

Fundaciones<sup>218</sup> (en adelante LGF) entre las que destacan el cese en el ejercicio de la actividad, la realización del objeto de constitución o la imposibilidad de su cumplimiento. Las causas de extinción de las entidades sin personalidad jurídica según dispone el artículo 1700 del CC son similares, entre otras, la expiración del término por el que fueron constituidas o la pérdida de la cosa o negocio que sirve de objeto<sup>219</sup>.

### **C. Especial referencia a los supuestos de disolución sin liquidación de personas jurídicas**

Los supuestos que pueden plantear mayor confusión son aquellos en los que se produce la disolución de una sociedad pero no su liquidación, circunstancia que, según señala el legislador, no es óbice para aplicar la figura de la sucesión tributaria<sup>220</sup>. Entre este tipo de operaciones nos centraremos en las fusiones y las escisiones y para analizarlas tendremos en cuenta tanto la normativa tributaria como la mercantil<sup>221</sup>.

#### **a) Fusiones**

Según determina la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles (en adelante, LMESM) existen dos clases de fusiones, la fusión propia en la que dos o más entidades transmiten la totalidad de sus patrimonios sociales a una sociedad de nueva creación, y la fusión por absorción en la que una o varias entidades transmiten en bloque sus patrimonios sociales a otra entidad ya

---

de capital, entre las que destacan, entre otras, las siguientes: por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social, por la conclusión de la empresa que constituya su objeto o por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.

<sup>218</sup> Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Esta norma, en su artículo 31 señala las causas de extinción de una fundación: cuando expire el plazo por el que fue constituida, cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional, cuando sea imposible la realización del fin fundacional, cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior, cuando concorra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos, cuando concorra cualquier otra causa establecida en las leyes.

<sup>219</sup> Aunque existen otros motivos de extinción configurados por la jurisprudencia como la falta de confianza o *affectio societatis*.

<sup>220</sup> En relación con la sucesión tributaria en los supuestos de disolución sin liquidación de personas jurídicas, Vid. CARRERAS MANERO, O. *La sucesión en el Derecho Tributario*. Aranzadi. Navarra, 2011. Págs. 264 y ss.

<sup>221</sup> Con carácter general, Vid. GARRIDO DE PALMA, V.M., ANSÓN PEIRONCELY, R., BANACLOCHE PÉREZ, J., y ARANGUREN URRIZA, F.J. *Las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2013.

existente, en ambos casos se produce la disolución sin liquidación de las sociedades transmitentes, produciéndose el presupuesto de hecho de la sucesión de personas jurídicas previsto por el legislador en el artículo 40.3 de la LGT y transmitiéndose las obligaciones tributarias pendientes de éstas a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación.

En cuanto a la legislación mercantil, el artículo 23 de la LMESM<sup>222</sup> señala que con la fusión se produce una sucesión universal en la que se transmiten en bloque los derechos y obligaciones de las sociedades. En relación con el alcance de la sucesión, MESA GONZÁLEZ<sup>223</sup>, considera que “ya se trate de distintas sociedades que se fusionan y extinguen, o bien de un supuesto de fusión por absorción en el que solo se extingue la sociedad (o sociedades) absorbidas, las relaciones obligatorias de la entidad originaria, entre ellas, la relación tributaria, permanecen idénticas, con la única diferencia del cambio de deudor. Las obligaciones tributarias de carácter principal y las obligaciones a cuenta, así como los derechos frente a la Administración forman parte del patrimonio social de la entidad que se extingue, y en consecuencia, se transmiten a la sociedad adquirente de la fusión.”

Además, también hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 48 de la LMESM que regula la responsabilidad por las deudas anteriores a la fusión, y señala que “Salvo que los acreedores sociales hayan consentido de modo expreso la fusión, los socios responsables personalmente de las deudas de las sociedades que se extingan por la fusión contraídas con anterioridad a esa fusión, continuarán respondiendo de esas deudas. Esta responsabilidad prescribirá a los cinco años a contar desde la publicación de la fusión en el «Boletín Oficial del Registro Mercantil»”

De la interpretación conjunta de estos preceptos entendemos que, como norma

---

<sup>222</sup> Art. 23 de la LMESM “1. La fusión en una nueva sociedad implicará la extinción de cada una de las sociedades que se fusionan y la transmisión en bloque de los respectivos patrimonios sociales a la nueva entidad, que adquirirá 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 ya existente, ésta adquirirá por sucesión universal los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguirán, aumentando, en su caso, el capital social de la sociedad absorbente en la cuantía que proceda.”

<sup>223</sup> MESA GONZÁLEZ, M.J. “La sucesión en las obligaciones tributarias”. *Hacienda Canaria*. Nº 10/2004. Págs. 92-93.

general, es la sociedad en la que se integra la sociedad disuelta la que responde de las obligaciones tributarias pendientes de ésta. Sin embargo, hay que tener en cuenta que los artículos 39 y siguientes de la LMESM regulan el acuerdo de fusión, que requiere de un procedimiento para llevarse a cabo y que incluye el derecho de oposición de los acreedores así como la posibilidad de prestar su consentimiento expreso a la fusión si sus créditos están suficientemente garantizados<sup>224</sup>. Pues bien, en los supuestos en los que la Administración tributaria como acreedora social no preste su consentimiento expreso a la fusión, seguirán respondiendo de las deudas sociales contraídas antes de la fusión los socios que vinieran respondiendo personalmente de las deudas de la sociedad.

Lo que no especifica ni la normativa tributaria ni la mercantil es, si en este último caso, la responsabilidad de los socios sobre las deudas sociales contraídas antes de la fusión exime a la sociedad resultante de la fusión de la obligación de responder por las mismas, o si por el contrario nace para ella una obligación subsidiaria o solidaria de pago.

### **b) Escisiones**

En cuanto a las escisiones, según dispone el artículo 68 de la LMESM existen diferentes modalidades. En la escisión total, se divide todo el patrimonio social de una entidad en dos o más partes que se transmiten en bloque a una sociedad de nueva creación o ya existente, mientras que en la escisión parcial se produce el traspaso en bloque de una o varias partes que formen una unidad económica a una o varias sociedades existentes o de nueva creación, recibiendo los socios en ambos casos un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.

---

<sup>224</sup> Así lo contemplan los apartados 1 y 2 del artículo 44 de la LMESM “1. La fusión no podrá ser realizada antes de que transcurra un mes, contado desde la fecha de publicación del último anuncio del acuerdo por el que se aprueba la fusión o, en caso de comunicación por escrito a todos los socios y acreedores, del envío de la comunicación al último de ellos. 2. Dentro de ese plazo, los acreedores de cada una de las sociedades que se fusionan cuyo crédito hubiera nacido antes de la fecha de inserción del proyecto de fusión en la página web de la sociedad o de depósito de ese proyecto en el Registro Mercantil y no estuviera vencido en ese momento, podrán oponerse a la fusión hasta que se les garanticen tales créditos. Si el proyecto de fusión no se hubiera insertado en la página web de la sociedad ni depositado en el Registro Mercantil competente, la fecha de nacimiento del crédito deberá haber sido anterior a la fecha de publicación del acuerdo de fusión o de la comunicación individual de ese acuerdo al acreedor.”

Para proseguir con el análisis, realizaremos un estudio conjunto de la normativa tributaria y de la normativa mercantil para determinar a quién corresponde, y con qué alcance, el deber de responder por las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad escindida y en virtud de qué precepto.

En primer lugar, podemos afirmar que sólo en la escisión total se produce la disolución de la sociedad escindida requisito imprescindible, según el artículo 40 de la LGT, para que se produzcan los efectos de la sucesión de personas jurídicas. Por ello, la transmisión de una unidad económica como consecuencia de una escisión parcial o una segregación no constituye el presupuesto de hecho de la sucesión tributaria al subsistir la sociedad escindida.

Ahora bien, una escisión parcial no cumple el presupuesto de hecho del artículo 40.3 de la LGT, pero sí el del artículo 42.1.c), ya que en los supuestos de escisiones parciales las partes escindidas son unidades económicas autónomas, es decir, ramas de actividad independientes que pueden funcionar de forma separada, o lo que es lo mismo, empresas, por lo que su transmisión puede dar lugar a la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de la sociedad beneficiaria.

Por su parte, la escisión total implica la disolución de la sociedad mediante su división en dos o más partes y su transmisión en bloque a otras sociedades, circunstancia que conforma el presupuesto de hecho del ya mencionado artículo 40.3 de la LGT y que convierte a las sociedades beneficiarias en sucesoras de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad escindida. Sin embargo, si ponemos en relación la regulación tributaria con la mercantil, la escisión total plantea diferentes interpretaciones en relación con los efectos que provoca en las sociedades beneficiarias.

En particular la controversia se centra en si procede exigir la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes a cualquiera de las sociedades beneficiarias de la escisión, o si por el contrario las deben asumir las entidades beneficiarias de acuerdo con el reparto previsto en el proyecto de escisión<sup>225</sup>.

---

<sup>225</sup>Art. 74 de la LMESM “En el proyecto de escisión, además de las menciones enumeradas para el proyecto de fusión, se incluirán:

Una interpretación restrictiva del artículo 40.3 de la LGT y del artículo 107.2 del Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos Tributarios<sup>226</sup>, posibilitaría requerir el pago de la totalidad de las obligaciones tributarias de la sociedad escindida a cualquiera de las entidades beneficiarias, independientemente de la designación y reparto de elementos del pasivo realizado en el proyecto de escisión. El TEAC ha adoptado esta posición en algunas de sus resoluciones, aduciendo que todas y cada una de las sociedades beneficiarias suceden en todos y cada uno de los elementos patrimoniales que tenía la sociedad escindida<sup>227</sup>.

En un sentido diametralmente opuesto se posiciona el legislador mercantil en el artículo 75.2 de la LMESM al señalar 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 éste no permita decidir sobre su reparto, responderán solidariamente de él todas las sociedades beneficiarias.”. Para CARRERAS MANERO<sup>228</sup>, una interpretación a *sensu contrario* de este precepto permite concluir que cuando sí exista una atribución de un elemento del pasivo a una concreta entidad beneficiaria de la escisión será ésta la que deba responder de manera principal de las obligaciones tributarias pendientes, y sólo subsidiariamente, y solidariamente entre sí, el resto de sociedades beneficiarias.

El artículo 80 de la LMESM también es acorde con esta línea argumental, al señalar que “De las obligaciones asumidas por una sociedad beneficiaria que resulten incumplidas responderán solidariamente las demás sociedades beneficiarias hasta el

---

1. ° La designación y, en su caso, el reparto preciso de los elementos del activo y del pasivo que han de transmitirse a las sociedades beneficiarias.

2. ° El reparto entre los socios de la sociedad escindida de las acciones, participaciones o cuotas que les correspondan en el capital de las sociedades beneficiarias, así como el criterio en que se funda ese reparto. No procederá esta mención en los casos de segregación.”

<sup>226</sup>Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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”

<sup>227</sup>Entre otras, la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2008.

<sup>228</sup> CARRERAS MANERO, O. “La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad extinta como consecuencia de un proceso de extinción total a cualquiera de las entidades resultantes del mismo”. [Documento en línea] *Quincena Fiscal Aranzadi*. N° 15/2011. [Consulta: 15/05/14]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>



importe del activo neto atribuido en la escisión a cada una de ellas y, si subsistiera, la propia sociedad escindida por la totalidad de la obligación.”. Asimismo, el TEAC<sup>229</sup> en resoluciones más recientes ha complementado lo dispuesto por la LGT con la normativa mercantil señalando que las obligaciones deben correr a cargo de cada entidad beneficiaria de acuerdo con el reparto señalado en el proyecto de escisión, sin perjuicio de la responsabilidad del resto de las beneficiarias y limitada al valor neto recibido<sup>230</sup>.

Desde nuestra perspectiva, esta segunda interpretación es la más acorde con la configuración de la figura de la escisión, ya que aúna conceptos mercantiles con consecuencias tributarias.

En conclusión, cuando el proyecto de escisión permita determinar a qué sociedad beneficiaria se ha atribuido un elemento del pasivo<sup>231</sup>, por ejemplo, porque en el reparto se le ha adjudicado una unidad económica autónoma con una serie de derechos y obligaciones, entre las que se incluyen obligaciones tributarias, esta sociedad es la que debe responder de ellas de forma principal ya que derivan del elemento concreto que se le ha atribuido, y sólo en caso de que incumpla, la Administración podrá reclamar su cumplimiento a las demás sociedades beneficiarias de la escisión. En cuanto a la calificación de la obligación de estas sociedades beneficiarias, estamos de acuerdo con lo manifestado por CARRERAS MANERO<sup>232</sup>, que afirma que la entidad a la que se le hayan adjudicado determinados elementos de la sociedad escindida deberá responder por las deudas tributarias que lleven aparejados en primer lugar y con anterioridad al resto de sociedades beneficiarias, por tanto, la obligación de estas sociedades respecto a

---

<sup>229</sup> Entre otras, las resoluciones del TEAC nº 001769/2006, de 14 de mayo de 2008 y nº 00/1580/2009 de 7 de octubre de 2009 señalan que “las obligaciones, éstas deberán correr a cargo de cada entidad beneficiaria de acuerdo con lo señalado en el proyecto de escisión si está prevista su forma de reparto, sin perjuicio de la responsabilidad del resto de las beneficiarias y limitada al valor neto recibido, de acuerdo con el artículo 259 de dicha Ley.”

<sup>230</sup> Esto lo establecía la derogada LSA en sus artículos 255 y 259 en los que regulaba el proyecto de escisión y la responsabilidad de la sociedad beneficiaria de la escisión, respectivamente.

<sup>231</sup> En el supuesto en el que no se pueda concluir quién ha asumido el pasivo, o la obligación tributaria pendiente se refiera a una deuda devengada pero liquidada con posterioridad a la escisión, responderán de forma solidaria todas las sociedades beneficiarias, así lo determina el TEAC en su resolución nº 00/1580/2009 de 7 de octubre de 2009.

<sup>232</sup> CARRERAS MANERO, O. “La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad...*Op. Cit.*

la anterior, será subsidiaria y entre ellas deberán responder solidariamente.

## **2.2. La responsabilidad tributaria del artículo 43 de la LGT: doctrina del levantamiento del velo societario**

Los presupuestos de hecho de los artículos 42.1.c) y 43.1. g) y h) de la LGT presentan ciertas similitudes, además, ambos han sido configurados con una finalidad antielusiva<sup>233</sup>, como un instrumento para evitar actuaciones fraudulentas tendentes a evitar el pago de las deudas tributarias mediante el abuso de derecho, estas coincidencias pueden conllevar dudas en cuanto al ámbito de aplicación de cada uno de ellos. Es con la sucesión empresarial *de facto* con la que la doctrina del levantamiento del velo plantea mayores problemas. Ambos supuestos de responsabilidad aluden a la creación de una apariencia artificial para proseguir el desarrollo de una actividad económica exonerándose de las cargas tributarias pendientes, o al menos, retardando su cumplimiento, no obstante, tienen características que nos permiten diferenciarlos:

Si analizamos los elementos subjetivos de cada uno de cada uno de los dos supuestos, podemos observar que en el artículo 42.1.c) de la LGT para que se origine la responsabilidad en la sucesión empresarial pueden intervenir tanto personas físicas como jurídicas, sin embargo, en el 43.1.g) y h) es imprescindible que exista una sociedad creada de forma abusiva o fraudulenta.

En la sucesión de empresa, la circunstancia fáctica que origina el nacimiento de la responsabilidad tributaria es bien la sucesión en la titularidad de la empresa, o bien la continuidad en el ejercicio de la explotación o actividad económica, no se exige una identidad entre la persona del deudor principal y la del responsable, de hecho ni tan siquiera es imprescindible que se encuentren relacionados personalmente (si bien, éste es uno de los indicios más frecuentes para apreciar la existencia de una sucesión de empresa a los efectos del artículo 42.1.c) de la LGT), basta pues con que se pruebe la continuidad de la empresa por otros medios, por ejemplo, que comparta una misma maquinaria, trabajadores, sede, objeto, etc. aunque la transmisión de la explotación económica de una persona física o jurídica se realice a una persona indudablemente distinta. Sin embargo, son requisitos imprescindibles para declarar la responsabilidad

---

<sup>233</sup> CASTILLO SOLSONA, M.M. *La paulatina ampliación de los supuestos...* Op. Cit. Págs. 72-73.

del artículo 43.1. g) y h) que existan unicidad de personas, voluntad rectora común y confusión de patrimonios<sup>234</sup>. En estos supuestos es la misma persona física la que se transmite a sí misma la explotación económica mediante la creación y utilización de sociedades con ánimo fraudulento, es decir, sustancialmente sólo existe un sujeto pasivo actuando bajo la apariencia de distintas sociedades para dejar la deuda tributaria impagada<sup>235</sup>.

La responsabilidad por sucesión de empresa se califica de solidaria, mientras que la responsabilidad derivada del levantamiento del velo es subsidiaria. Se ha especulado mucho acerca de los motivos que llevaron al legislador a realizar esta distinción en cuanto al tratamiento de uno y otro supuesto. Sobre todo, se critica el hecho de que una conducta claramente fraudulenta, como la de un sujeto que crea sociedades interpuestas en su afán de eludir su relación personal con el hecho imponible para exonerarse de las obligaciones tributarias, sólo pueda ser declarado responsable por vía subsidiaria, es decir, una vez desarrollado un arduo procedimiento en el que se declaren fallidas las sociedades intervinientes. Mientras que una persona que adquiere una empresa y es ajena a todas las decisiones adoptadas en su día por el anterior titular y deudor principal, puede ser declarada responsable solidaria mediante la realización de un procedimiento mucho más breve.

Otra de las circunstancias que distingue estos supuestos de responsabilidad, es la diferente extensión de sus efectos. En el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa se señala expresamente que la obligación del responsable se extiende sólo a las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio, lo que implica que si existiera una cadena de sucesiones en el ejercicio de la misma empresa, muchas de las obligaciones tributarias pendientes de pago no podrían ser derivadas al sujeto que prosiguiera la actividad o explotación económica al extralimitarse de la extensión fijada en el artículo 42.1.c) de la

---

<sup>234</sup> Así lo destaca, entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de junio de 2014 (Rec. N° 2866/2012).

<sup>235</sup> En este sentido, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de abril de 2003 (Rec. N° 5327/1998), señalaba que La Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales "ad hoc", que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo".

LGT. Fue esta falta de responsabilidad, así como la utilización en la práctica de fórmulas cada vez más complejas en las que intervenían una sucesión de personas jurídicas con la intención de eludir tributos, lo que llevó tanto a la doctrina económico-administrativa, como a la Jurisprudencia tributaria a aplicar la doctrina civil y mercantil de levantamiento del velo societario.

El presupuesto de hecho de la responsabilidad de los artículos 43.1.g) y h) de la LGT va más allá de la aplicación del artículo 42.1.c), ya que implica prescindir la personalidad jurídica de las distintas sociedades intervinientes para comprobar quién tiene, o ha tenido, el control efectivo de todas ellas.

En relación con el mecanismo que debe emplear la Administración Tributaria para exigir la responsabilidad en estos casos, a pesar de que el levantamiento del velo no era más que una doctrina jurisprudencial sin reflejo en la LGT de 1963, el TS<sup>236</sup>, ante supuestos en los que se utilizaban sociedades ficticias con ánimo fraudulento, se decantó por la aplicación directa del levantamiento del velo en lugar de por la previa aplicación de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, considerando que no podían mezclarse un supuesto con otro, ya que no era lo mismo la confusión de patrimonio y personalidades que podía producirse entre sociedades de un mismo grupo o entre la sociedad y sus socios que el caso en el que se producía una sucesión empresarial.

Teniendo en cuenta la nueva regulación, MARTÍN JIMÉNEZ<sup>237</sup>, considera que la responsabilidad solidaria por sucesión de empresa debe aplicarse de forma previa a la responsabilidad por levantamiento del velo, y sólo en el caso en el que la sociedad

---

<sup>236</sup>Así lo señalaba la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de mayo de 2012 (Rec. N° 1282/2009) “En cualquier caso, no pueden mezclarse un tipo de supuestos con otro, pues en la práctica cada una de ellos requiere sus propios presupuestos y, además, pueden conllevar distintas consecuencias. Por ejemplo, no es lo mismo la confusión de patrimonio y de personalidades, habitualmente entre sociedades de un mismo grupo o entre la sociedad y sus socios, que los casos de sucesión empresarial o de empleo abusivo de la personalidad jurídica de la sociedad por quien la controla para defraudar a terceros.”

<sup>237</sup>MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad... Op. Cit.* Pág. 343.

identificada como responsable sea declarada insolvente, podrá exigirse la responsabilidad por levantamiento del velo<sup>238</sup>.

Es cierto que el artículo 176 de la LGT establece que para exigir la responsabilidad subsidiaria, primero debe ser declarado fallido el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios. La creación de un entramado de sociedades ficticias dirigido al fraude de la Hacienda Pública no es en la actualidad un supuesto excepcional, estos negocios jurídicos anómalos cada vez son más frecuentes, por lo que postergar la aplicación del artículo 43.1.g) y h) de la LGT a la previa declaración de responsables solidarios y a su correspondiente declaración de fallidos, conlleva unos costes, tanto económicos como temporales, inasumibles por la Administración Tributaria.

Por ello, consideramos que en lugar de supuestos de responsabilidad subsidiaria, sería más conveniente configurarlos como supuestos de responsabilidad solidaria, para que en aquellos casos en los que las labores de comprobación e investigación de la Administración Tributaria hayan concluido de manera fehaciente que se han creado personas jurídicas ficticias articulándose todo un entramado societario dirigido a eludir las obligaciones tributarias, y además hayan podido identificar al único y verdadero sujeto pasivo cuya voluntad ha regido la operación, la Administración pueda exigir la responsabilidad por levantamiento del velo de forma directa, sin que sea necesaria con carácter previo la declaración de fallido ni del deudor o deudores principales ni, en su caso, de otros sujetos responsables que pudieran existir.

#### **IV. MODALIDADES DE SUCESIÓN EMPRESARIAL**

La existencia de diferentes formas de transmitir una empresa ha sido una cuestión que se ha venido planteando desde la entrada en vigor de la LGT de 1963. La redacción literal del artículo 72 mencionaba expresamente la sucesión en la “titularidad”, lo que parecía circunscribir el ámbito de aplicación de esta clase de responsabilidad a aquellos casos en los que la transmisión de la empresa se hubiera llevado a cabo mediante un negocio jurídico traslativo de la titularidad. No obstante, la realidad práctica trajo

---

<sup>238</sup> Esta opinión casa con el carácter excepcional y subsidiario de los supuestos de responsabilidad del artículo 43.1. g) y h) al que hace referencia, entre otros: SÁNCHEZ HUETE, M.A. *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Marcial Pons. Madrid, 2008. Págs. 66-68.

consigo la necesidad de actuar ante las cada vez más frecuentes transmisiones encubiertas, surgiendo así el concepto de “sucesión *de facto*”.

Hasta finales de los años 90, principios del 2000, el criterio general que seguía la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo para considerar cumplido el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad era que se hubiera producido una transmisión jurídica de la empresa, siendo necesario para ello la concurrencia de una serie de circunstancias:

Primera, que el cambio de titularidad de la empresa hubiera sido consecuencia de un negocio jurídico perfeccionado entre la empresa sucedida y la sucesora. La sucesión jurídica suponía la exigencia de un título habilitante de naturaleza jurídica por el que el sucesor recibía la titularidad del transmitente.

Segunda, que subsistiera la misma actividad y la misma universalidad de los elementos que integraban la empresa, es decir, que se transmitiera un conjunto organizado de medios reales y personales susceptibles de ser utilizados inmediatamente por el adquirente para el ejercicio de la misma actividad empresarial que venía desarrollando el transmitente.

En definitiva, para el TS, cuando el artículo 72 hacía alusión a que la sucesión en la titularidad se podía llevar a cabo “por cualquier concepto”, hacía referencia a que debía existir un “concepto” sucesorio en sentido jurídico<sup>239</sup> que implicara la transmisión global de una unidad empresarial organizada, además, excluía del ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad a los adquirentes de elementos aislados, salvo que estas adquisiciones encubrieran una adquisición del todo o de los elementos más importantes de las empresas.

En cuanto a la exigencia de continuidad en el ejercicio de la explotación o actividad económica del transmitente una vez producida jurídicamente la sucesión empresarial, la posición de los tribunales ha sido confusa. Para MORÓN PÉREZ<sup>240</sup>, la

---

<sup>239</sup> Así lo señalaba el TS en su sentencia de 6 de octubre de 2003 (Rec. N° 6130/1998).

<sup>240</sup> MORÓN PÉREZ, M.V. “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes en los supuestos de transmisión de la empresa” *Crónica Tributaria*. N° 131, 2009. Pág. 135.

doctrina jurisprudencial no exigía que el nuevo titular continuara con la explotación de su antecesor para aplicar la responsabilidad tributaria del artículo 72 de la LGT de 1963 y señalaba como ejemplo la Sentencia del TS de 26 de abril de 1985<sup>241</sup> en la que el Alto Tribunal señalaba que la subrogación en las deudas tributarias de la explotación “no se determina por la prosecución en el ejercicio de las explotaciones o actividades determinantes de las deudas tributarias, sino por el mero hecho del cambio de titularidad”. No obstante, el TS en alguna ocasión sí que ha señalado como requisito del concepto “transmisión de empresa” que se produjera la transferencia de la organización empresarial con el efecto de que se sustituyera y que se continuara ejercitando en nombre propio la actividad o explotación económica<sup>242</sup>.

Los Tribunales Económico-Administrativos<sup>243</sup> fueron los primeros que pusieron en duda el criterio general que hasta ese momento había establecido la Jurisprudencia tratando de asimilar las consecuencias jurídico-tributarias de las transmisiones jurídicas de empresas a aquellas llevadas a cabo sin mediar negocio jurídico alguno.

Para estos Tribunales la sucesión en una explotación o actividad económica admitía tres posibilidades, y todas ellas quedaban englobadas en el presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT de 1963.

En primer lugar, podía tratarse de una sucesión formal, en la que la misma se llevaba a cabo mediante un negocio jurídico en el que quedaba patente y visible qué se había sucedido y a quién se había sucedido.

En segundo término podíamos encontrarnos ante una sucesión *de facto*, en la que, sin que hubiera mediado negocio jurídico traslativo de la titularidad, aparentemente una empresa cesaba en su actividad, pero realmente la continuaba bajo la apariencia de otra

---

<sup>241</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de abril.

<sup>242</sup> En este sentido, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de octubre de 2012 (Rec. Nº 5663/2011), destaca como uno de los elementos fundamentales para apreciar la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial la necesaria continuidad por parte de la entidad sucesora de la actividad económica realizada por la sucedida.

<sup>243</sup> Entre otras, resoluciones del TEAC: nº 00/3126/1998 de 12 de mayo de 2000, nº 00/8901/1998 de 24 de febrero de 2000, nº 005411/1998 de 26 de enero de 2000 y nº 00/1312/2000 de 13 de septiembre de 2001.

empresa de nueva creación utilizando todos o la mayor parte de los elementos materiales, personales e incluso inmateriales de la anterior.

Y finalmente, podíamos estar ante una sucesión no formal, mediante la adquisición de elementos aislados del patrimonio empresarial lo suficientemente relevantes para permitir la continuación de la explotación o actividad de una empresa desaparecida.

Tras el análisis de las distintas resoluciones, podemos afirmar que la doctrina administrativa, en su interpretación del artículo 72 de la antigua LGT dio mayor relevancia a las cuestiones factuales que a las puramente jurídicas. Se alejó notoriamente de los criterios configuradores de la responsabilidad por sucesión de empresa establecidos en la Jurisprudencia, ya que amplió el ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria a aquellas sucesiones de empresa que se hubieran efectuado sin transmisión jurídica formal de la titularidad. Además, flexibilizó la constatación de sucesión de empresa por adquisición de elementos aislados suficientes para ejercer la actividad económica y exigió necesariamente para declarar la responsabilidad tributaria que el sucesor continuara en el ejercicio de la explotación o de la actividad económica del titular anterior<sup>244</sup>.

Las reacciones ante la posición del TEAC fueron muy diversas. LOZANO SERRANO<sup>245</sup> acusó a este órgano administrativo de desdibujar el presupuesto de hecho de este precepto y de exceder de su finalidad de garantía de los tributos devengados por el ejercicio de la explotación. Otros, como ARGÜELLES PINTOS y FELTRER BAUZÁ<sup>246</sup>, analizaron la posición del TEAC partiendo de la existencia de un elemento dinámico como era en sí la sucesión en una empresa, y la fundamentaron en la propia redacción del artículo 72 de la LGT y en su desarrollo reglamentario, ya que mientras la Ley señalaba la exigibilidad de las deudas y responsabilidades tributarias a quienes

---

<sup>244</sup> El TEAC en su resolución n º00/3126/1998 de 12 de mayo de 2000 señala expresamente que “si no hay continuidad en el ejercicio de la explotación, sencillamente no juega el artículo 72”

<sup>245</sup> LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa por Deudas...Op. Cit.* Pág. 38-39.

<sup>246</sup> ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F. *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica.* Aranzadi. Navarra, 2002. Pág. 78-79.



sucedieran por cualquier concepto “en la respectiva titularidad”<sup>247</sup>, el artículo 15 del RGR de 1990 determinaba su exigencia a los sucesores “por cualquier concepto en la titularidad” y añadía “o en el ejercicio de las mismas”.

El legislador con el artículo 42.1.c) de la LGT de 2003 ha terminado con la dicotomía existente entre la LGT de 1963 y el RGR de 1990 en la regulación de este supuesto de responsabilidad tributaria, integrando ambas normas, y señalando como responsables solidarios de la deuda tributaria a los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas.

Actualmente, doctrina y jurisprudencia consideran válidas tanto las derivaciones de responsabilidad en las sucesiones de empresa que se hayan instrumentado mediante un negocio jurídico, como también en aquellas en las que no haya existido título alguno, y reconocen la distinción que venía realizando la doctrina económico-administrativa entre sucesión jurídica, sucesión de hecho y sucesión de empresa por adquisición de elementos aislados. No obstante, aunque el resultado pueda parecer el mismo independientemente de que se materialice la sucesión de una forma o de otra, ya que el responsable queda obligado al pago de la deuda tributaria pendiente del deudor principal, lo cierto es que, dependiendo de cómo se origine la sucesión, la forma en la que se ha de determinar la responsabilidad tributaria del sucesor o el alcance de la misma puede variar:

Así, en los supuestos de sucesión jurídica de empresa, el adquirente puede limitar su responsabilidad solicitando a la Administración la correspondiente certificación de deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio del anterior titular, posibilidad a la que no podrá acogerse aquel que suceda en el ejercicio de la explotación o actividad económica de otro sin que medie título jurídico, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 175.2 de la LGT que hace referencia única y exclusivamente a los que pretendan adquirir la “titularidad”.

Asimismo, aunque sobre la Administración recae la obligación de probar la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, el tipo de prueba difiere según cómo se efectúe la sucesión de la empresa. Si

---

<sup>247</sup> Art. 72 de la LGT de 1963.

se produce mediante cualquier concepto jurídico, basta con que el mismo sea expresamente puesto de manifiesto por la Administración, sin embargo, en aquellos supuestos en los que la sucesión de la empresa se produce sin que se formalice un acto expreso de transmisión jurídica, el proceso de prueba es más complejo, ya que deben concurrir ineludiblemente una serie de datos fácticos lo suficientemente relevantes como para que la Administración pueda concluir que existe una sucesión de empresa.

## **CAPÍTULO TERCERO**

### **LA SUCESIÓN JURÍDICA DE EMPRESA**

---



## **I. CONSIDERACIONES GENERALES**

La LGT no define el concepto de sucesión jurídica ni concreta el título jurídico por el que se ha de llevar a cabo, se limita a señalar que la sucesión en la titularidad se puede producir “por cualquier concepto”. Esta falta de regulación nos lleva a tener que analizar la interpretación que tanto la doctrina como la jurisprudencia realizan del artículo 42.1.c) de la LGT en general, y de la sucesión jurídica de empresa en particular:

En cuanto al ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad, observamos que se reduce a las transmisiones *inter vivos*, tanto las producidas a título gratuito como las onerosas, esta afirmación encuentra su justificación en que el legislador excluye expresamente de este supuesto de responsabilidad a las transmisiones *mortis causa*.

Por lo que respecta al título jurídico, debe conllevar la sucesión en la titularidad de la empresa. En relación con esta nota definitoria de la sucesión jurídica, es imprescindible analizar qué significa que se suceda “en la titularidad”.

Para CASTÁN TOBEÑAS<sup>248</sup> la titularidad indica una “cualidad jurídica en virtud de la cual una persona está investida de un poder jurídico, o lo que es igual, de un derecho o de una pluralidad de derechos subjetivos”. En el ámbito civil, la titularidad se suele identificar con el concepto de “propiedad”, no obstante, en el contexto de la empresa “titularidad” y “propiedad” no son términos coincidentes por lo que resulta más adecuado vincular la titularidad de la empresa con la capacidad de gestión y dirección más que con la propiedad de sus bienes materiales.

Según establece el artículo 11.4 de la Ley del IRPF dedicado a la individualización de rentas, se presume, salvo prueba en contrario, que los rendimientos

---

<sup>248</sup>CASTÁN TOBEÑAS, J. *Derecho Civil*. Tomo I, Vol. II. Madrid, 1982. Págs. 38-39.

de las actividades económicas son obtenidos por su titular, que es quien realiza de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos afectos a la actividad económica. En este sentido, se señala como titular de la actividad económica al organizador de la misma<sup>249</sup>, que, salvo que se demuestre lo contrario, coincide con el sujeto que se encuentra dado de alta en el IAE, y esto con independencia de que los bienes empleados en el desarrollo de la actividad sean propiedad de otros sujetos distintos.

Por tanto, la sucesión en la titularidad de una empresa implica la sucesión en la organización, en el ejercicio y desarrollo de esa empresa<sup>250</sup> resultando indiferente que no se acompañe de la transmisión de la propiedad de los distintos elementos materiales que integran esa empresa.

Finalmente, una sucesión empresarial se califica como jurídica cuando se lleva a cabo mediante un título jurídico. Esta es una premisa sobre la que no cabe ninguna duda, sin embargo, el artículo 42.1.c) de la LGT no concreta cuáles son esos actos o negocios jurídicos que dan lugar a una sucesión en la titularidad de la empresa y en consecuencia al nacimiento de la responsabilidad tributaria. Esa falta de concreción del legislador ha dado lugar a posiciones encontradas en torno a si la sucesión jurídica en la titularidad de la empresa se puede producir a través de cualquier acto jurídico susceptible de producir un efecto traslativo o si, por el contrario, es imprescindible dotar al acto jurídico en cuestión de voluntad negocial.

Una vez apuntadas las notas definitorias de la sucesión jurídica, en las líneas que siguen clasificaremos las posibles formas de transmitir jurídicamente una empresa y analizaremos algunas operaciones que pueden plantear dudas bien en cuanto a si implican una verdadera sucesión de empresa susceptible de originar la responsabilidad tributaria del sucesor, bien porque comportan una sucesión de empresa pero no está

---

<sup>249</sup> AA.VV. *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. CISS. Madrid, 2015. Pág. 636.

<sup>250</sup> Como hemos dicho, la titularidad de una empresa se puede identificar con la organización de la misma, una prueba de quien es titular de una empresa la tenemos en quien aparece dado de alta en el IAE, otras pruebas de quien ostenta la titularidad de la misma pueden ser, por ejemplo, quien es el titular de las cuentas bancarias de la actividad, quien aparece como empleador en los contratos de trabajo de los empleados, quien presenta las declaraciones tributarias de la actividad económica, etc.

clara si dicha sucesión es jurídica o de hecho. Recordemos que el tipo de sucesión que entraña cada situación concreta es fundamental, ya que los requisitos exigidos para declarar la responsabilidad en uno y otro caso son diferentes.

## **II. LA EMPRESA COMO ELEMENTO PATRIMONIAL OBJETO DE TRANSMISIÓN**

La ausencia de un concepto unívoco de empresa, así como la falta de una regulación de los contratos de los que puede ser objeto, provocan dudas en cuanto a qué es lo que efectivamente se transmite cuando se transmite una empresa y cómo se lleva a cabo la misma.

Como ya pusimos de manifiesto en líneas anteriores, existen diferentes modos de definir qué es la empresa que podemos resumir en dos: la teoría atomista, según la cual los distintos elementos que forman la empresa conservan en todo momento su individualidad, la unitaria, que define la empresa como una unidad organizada y la teoría funcional, que considera la empresa como una auténtica unidad funcional aunque no tenga un reconocimiento legal de unidad jurídica.

Pues bien, dependiendo de la teoría que sigamos, la forma de transmitir la empresa será diferente. De esta forma, si partimos de los dictados de la teoría atomista, independientemente del negocio jurídico a través del cual se instrumente la transmisión de una empresa, sería necesaria la formalización de un contrato por cada uno de los elementos que la componen. Desde nuestro punto de vista, esta teoría se encuentra ampliamente superada por la interpretación de empresa como organización unitaria funcional realizada por el TS<sup>251</sup>, de hecho, el legislador en el artículo 149.1.1º de la LC<sup>252</sup> contempla la enajenación unitaria de empresa afirmando que los establecimientos, explotaciones y unidades productivas deben enajenarse como un todo<sup>253</sup>.

---

<sup>251</sup> <sup>251</sup> Entre otras, en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de octubre de 1982 y en la STS nº 788/2003 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de febrero en la que define como empresa “las unidades económicas o patrimonios separados, a los que el ordenamiento concede personalidad para ser consideradas como sujetos pasivos”

<sup>252</sup> Art. 149.1.1.º de la LC “1.ª El conjunto de los establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes al deudor se enajenará como un todo, salvo que, previo informe de la administración concursal, el juez estime más conveniente para los intereses del

En cuanto a la forma en la que se ha de llevar a cabo la transmisión, ciñéndonos a la normativa vigente, no existe un contrato predeterminado para efectuar la transmisión de una empresa. Una de las formas más habituales de transmisión es la compraventa, sin embargo, no existe una regulación específica para el contrato de compraventa de empresa en nuestro Ordenamiento, por lo que nos encontramos ante un contrato atípico<sup>254</sup>.

En las líneas que siguen nos centraremos en el análisis de las diferentes operaciones *inter vivos* que pueden dar lugar a su transmisión, dejaremos a un lado las transmisiones *mortis causa* al ser excluidas expresamente del ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial del artículo 42.1.c) de la LGT.

## **1. CAMBIOS DE TITULARIDAD VOLUNTARIOS**

Una empresa se transmite de forma voluntaria cuando el transmitente tiene voluntad de transmitir la titularidad de una unidad productiva y el adquirente tiene voluntad de adquirirla, reflejando libremente el acuerdo de voluntades mediante un negocio jurídico ya sea a título oneroso o gratuito.

Las formas más habituales de llevar a cabo un cambio de titularidad voluntario de empresa son: la compraventa<sup>255</sup>, la donación<sup>256</sup> o la permuta<sup>257</sup>, o mediante la aportación no dineraria de una rama de actividad a una sociedad. Sin embargo, existen otros negocios jurídicos menos frecuentes que pueden implicar una transmisión temporal de la titularidad empresarial, nos referimos al arrendamiento de negocio y a la constitución de usufructo sobre la empresa.

---

concurso su previa división o la realización aislada de todos los elementos componentes o sólo de algunos de ellos.”

<sup>253</sup> En este sentido, BROSETA PONT, M. “La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento”. *Revista de Derecho Mercantil*. Nº 107/1968. Pág. 62.

<sup>254</sup> DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*. Civitas. Madrid, 1993. Pág. 56.

<sup>255</sup> Art. 1445 y ss. del CC.

<sup>256</sup> Art. 618 y ss. del CC.

<sup>257</sup> Art.1538 y ss. del CC.



## **2. CAMBIOS DE TITULARIDAD COACTIVOS**

Se produce una transmisión forzosa de una empresa cuando ésta se acuerda de forma imperativa por la Administración, o como consecuencia de un proceso judicial. En estos supuestos, por tanto, no existe voluntad negocial entre el transmitente y el adquirente.

En la época de crisis actual, se han multiplicado los supuestos de transmisiones coactivas de actividades y explotaciones económicas, en particular, los ejemplos más frecuentes que provocan ese cambio de titularidad son las ejecuciones hipotecarias en vía judicial, aunque también se pueden producir como consecuencia de una expropiación forzosa llevada a cabo por la Administración.

## **III. OPERACIONES CONTROVERTIDAS**

El legislador tributario no hace referencia alguna ni a la forma en la que se ha de materializar la transmisión de la titularidad de la empresa, ni a la causa que la ha de motivar, sino que simplemente expresa que la sucesión en la titularidad se puede realizar “por cualquier concepto”. Pese a ello, existen determinadas operaciones jurídicas que, dada su complejidad o poco habitualidad, pueden suscitar dudas u opiniones enfrentadas en cuanto a si conforman el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa del artículo 42.1.c) de la LGT. A continuación las analizaremos algunas de ellas.

### **1. ARRENDAMIENTO DE INDUSTRIA**

El origen del arrendamiento de industria lo encontramos en el artículo 3.1 de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964<sup>258</sup> (en adelante, LAU) que señalaba como objeto del contrato a una unidad patrimonial uniforme con vida propia y susceptible de

---

<sup>258</sup> Art. 3.1. de la LAU de 1964 “El arrendamiento de industria o negocio, de la clase que fuere, queda excluido de esta Ley, rigiéndose por lo pactado y por lo dispuesto en la legislación civil, común o foral. Pero sólo se reputará existente dicho arrendamiento 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 de meras formalidades administrativas.”

ser inmediatamente explotada. Este precepto actualmente está derogado, por lo que para conceptuar el contrato de arrendamiento de industria, también conocido como arrendamiento de negocio o empresa, acudiremos, como veremos a continuación, a la doctrina civil y mercantil, así como a lo dispuesto en diferentes pronunciamientos del orden social<sup>259</sup>.

BROSETA PONT<sup>260</sup> señalaba que la finalidad del arrendamiento de empresa era la de continuar la explotación de la actividad económica realizada por el arrendador, y no iniciar *ex novo* por el arrendatario la explotación de una actividad, siendo imprescindible que la empresa arrendada estuviera integrada por todos los elementos esenciales para su funcionamiento y debidamente organizados.

Como podemos observar, el contrato de arrendamiento de industria es un negocio jurídico que tiene por objeto una empresa en funcionamiento, entendida como un conjunto organizado de elementos personales y materiales que posibilitan el ejercicio de la explotación o actividad económica de que se trate y mediante el cual el titular de la misma cede a otro sujeto su uso o ejercicio por un tiempo determinado, a cambio de una contraprestación<sup>261</sup>. En estos supuestos la titularidad dominical permanece inalterada mientras que las facultades que derivan de esa titularidad, tales como la gestión y la explotación, son ejercitadas por el arrendatario<sup>262</sup>.

---

<sup>259</sup> Entre otras, SAP Guipúzcoa (Sala de lo Social), de 2 de junio de 2005 (Rec. N° 3174/2005); STSJ Canarias (Sala de lo Social), de 21 de enero de 2000 (Rec. N° 861/1999); STSJ Asturias (Sala de lo Social), de 6 de junio de 2014 (Rec. N° 1096/2014).

<sup>260</sup> BROSETA PONT, M. *Manual de Derecho Mercantil*. Tecnos. Madrid, 1985. Págs. 102-103.

<sup>261</sup> Con carácter general, en relación con el arrendamiento de empresa, Vid. MORALEJO IMBERNÓN, N. *El arrendamiento de empresa*. Aranzadi. Navarra, 2004. VARA DE PAZ, N. “El arrendamiento de empresa”. *Cuadernos de Derecho y Comercio*. N° 4/1988.

<sup>262</sup> BALDUCCI, D. *L’Affitto d’Azienda*. Edizioni Fag. Milán, 2007. Págs. 39 y ss. Considera que, en el Ordenamiento Italiano, los arrendamientos y en los usufructos, pese a que tengan carácter temporal, son formas de transmitir una empresa y por tanto manifestaciones de la sucesión de empresa. No obstante, destaca que las sanciones tributarias no se transmitirán a los arrendatarios, puesto que la norma en la que se establece la responsabilidad en las sanciones tributarias en los supuestos de sucesión de empresa hace referencia expresa a la transmisión de la propiedad.

### **1.1. El arrendamiento de industria y la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial**

Debido a la propia naturaleza<sup>263</sup> de este contrato, no ha existido un criterio unánime acerca de si realmente puede constituir el presupuesto de hecho de este tipo de responsabilidad tributaria y, en caso de ser considerada una sucesión empresarial, si ésta es jurídica o de hecho.

Con base en la anterior LGT, RUIBAL PEREIRA<sup>264</sup> excluyó del ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa aquellos supuestos en los que se llevaba a cabo una mera relación arrendaticia, al entender que no suponían una verdadera transmisión de la titularidad de la empresa. Por su parte, GONZÁLEZ ORTÍZ<sup>265</sup> consideró que el arrendamiento sí era un título jurídico suficiente para adquirir la titularidad sobre la empresa, ya que plasmaba la voluntad negocial del arrendatario y del arrendador en transmitir y adquirir, respectivamente, el derecho a explotar la organización empresarial en su conjunto. Con la actual regulación, un sector de la doctrina ha mantenido ese mismo criterio, destaca CALVO VÉRGEZ<sup>266</sup> que considera que el arrendamiento de negocio es un supuesto de transmisión empresarial en el que concurren un título y un objeto claros, al igual que lo son la compraventa, la permuta o la dación en pago.

Por el contrario, algunos pronunciamientos judiciales<sup>267</sup> han venido considerando el arrendamiento de negocio como mera cesión temporal del ejercicio de una actividad o

---

<sup>263</sup> El arrendamiento tiene carácter meramente temporal o transitorio, si lo establece el artículo 1543 del CC “En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto.”

<sup>264</sup> RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario...* Op. Cit. Pág. 291.

<sup>265</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico...* Op. Cit. [Documento en línea]. Disponible en: [www.vlex.com](http://www.vlex.com)

<sup>266</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “La Responsabilidad tributaria solidaria...” Op. Cit. Págs. 17-18.

<sup>267</sup> Entre otras, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de junio de 2013 (Rec. N° 2259/2011), señala que la existencia de un contrato de arrendamiento de actividad económica no supone que estemos ante un supuesto de título o *causa iuris* que justifique la transmisión, y que sólo si concurren otra serie de elementos, puede determinarse la sucesión empresarial, pero no jurídica, sino de hecho. En el mismo sentido, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de mayo de 2011 (Rec. N° 2218/2006), considera el contrato de arrendamiento, no como un acto expreso de transmisión jurídica del negocio o la

explotación económica, que no comporta un título jurídico traslativo de la titularidad, no produciéndose, por tanto, en estos supuestos la sucesión por falta de título jurídico apropiado para ello.

El TEAC trató de armonizar estas opiniones dispares señalando que, en los supuestos de arrendamiento, no había una transmisión de la titularidad jurídica de los elementos patrimoniales de la empresa, aunque sí que existía una transmisión del ejercicio de la explotación, siendo ésa circunstancia suficiente para declarar la responsabilidad del arrendatario pese a no existir una sucesión jurídica<sup>268</sup>.

Por su parte, el TS<sup>269</sup> ha mantenido la argumentación del TEAC y ha señalado que la existencia de un contrato de arrendamiento no significa necesariamente que exista un título o *causa iuris* que formalice la transmisión de la titularidad de la empresa, añadiendo que para que pueda haber lugar a la responsabilidad tributaria del arrendatario por sucesión *de facto*, es imprescindible que existan medios para probar que efectivamente el arrendamiento se ha practicado con la finalidad de eludir las obligaciones tributarias pendientes derivadas de la actividad desarrollada por el arrendador. De este modo, el TS confirma que un arrendamiento de empresa puede conllevar una sucesión empresarial y aclara que, en su caso, el arrendatario tendrá la condición de responsable tributario, no como sucesor jurídico, sino como sucesor de hecho en la actividad desarrollada anteriormente por el arrendador.

Tras analizar las distintas posturas doctrinales y jurisprudenciales en relación con el arrendamiento de industria como supuesto de sucesión de empresa, podemos hacer las siguientes consideraciones:

En primer lugar, entendemos que el mero hecho de que la adquisición de la titularidad de la empresa por el arrendatario sea temporal no es óbice para apreciar la sucesión y en consecuencia, la responsabilidad tributaria del arrendatario. Recordemos

---

actividad, sino como un elemento fáctico que, conjuntamente con la concurrencia de otros, prueba la existencia de una sucesión empresarial de hecho.

<sup>268</sup> Así se desprende, entre otras, de la RTEAC nº 00/6893/1998 de 7 de septiembre de 2000.

<sup>269</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de junio de 2013 (Rec. Nº 2259/2011).

que el legislador, a la hora de configurar el presupuesto de hecho de la responsabilidad por sucesión empresarial, en ningún momento somete la obligación del responsable a la permanencia de la transmisión. En este sentido, ORTÍZ DE SOLÓRZANO AURUSA<sup>270</sup>, en relación con la posible responsabilidad laboral del arrendatario, proporciona una idea que podría ser extensible al ámbito tributario, y es la bidireccionalidad del cambio de titularidad en los arrendamientos de empresa, ya que en la formalización del contrato se transmite la titularidad del propietario-arrendador al arrendatario, mientras que en el momento de su finalización la transmisión es inversa, del arrendatario al propietario-arrendador. Es decir, en estos supuestos no sólo se produce una sucesión empresarial, sino que se pueden producir dos<sup>271</sup>.

En segundo término, es cierto que el arrendatario continúa con la actividad del arrendador, pero lo hace en el marco jurídico de un contrato de arrendamiento de industria, un negocio considerado como un conjunto patrimonial unitario y autónomo, por lo que la sucesión empresarial que del mismo se deriva no es *de facto* sino jurídica, con las consecuencias procedimentales que ello conlleva.

Finalmente, podemos afirmar que, según el criterio adoptado por el Alto Tribunal, para que exista responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho en los supuestos de arrendamientos de explotaciones o actividades económicas, debe existir una voluntad real de lograr con la operación una elusión fiscal mediante la introducción en la relación jurídico-tributaria de un nuevo sujeto como es el arrendatario. Por tanto, si bien es cierto que muchos de los aspectos que rodean esta figura han sido objeto de una interpretación y construcción jurisprudencial, no debemos olvidar que sólo la Ley puede determinar el hecho cuya realización origina el nacimiento de la responsabilidad tributaria<sup>272</sup>. En relación con este supuesto el legislador, a diferencia de lo que hace en

---

<sup>270</sup> ORTÍZ DE SOLÓRZANO AURUSA, C. “Títulos de transmisión de la empresa y relaciones laborales: las etapas de un proceso de socialización”. [Documento en línea] *Proyecto social: Revista de Relaciones Laborales*. Nº 10-11, 2003. [Consulta: 15/07/2014] Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/>

<sup>271</sup> En este sentido, CAMPS RUIZ, L.M. *Puntos críticos del cambio de titularidad de la empresa*. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997. Págs. 19-20.

<sup>272</sup> Existe reserva de Ley para la determinación de la responsabilidad, asimismo, tal y como establece el artículo 41 de la LGT, es la Ley la que debe determinar el hecho cuya realización comporta el nacimiento de la obligación del responsable.

otros casos en los que sí que contempla cierto grado de intencionalidad por parte del responsable<sup>273</sup>, determina que el presupuesto de hecho es única y exclusivamente la sucesión por cualquier concepto en la titularidad o en el ejercicio de la explotación o actividad económica. Por tanto, la introducción de requisitos adicionales para la configuración de este presupuesto de hecho no es posible si no es mediante Ley, siendo el ánimo defraudatorio un indicio cualificado más de la existencia de una sucesión de empresa, pero nunca un requisito *sine qua non* para la declaración de responsabilidad tributaria ya que el artículo 42.1.c) de la LGT no lo integra como elemento configurador de su presupuesto de hecho.

## **1.2. Distinción entre el arrendamiento de empresa y el arrendamiento de local de negocio**

Otra cuestión importante es la diferenciación entre el arrendamiento de industria o negocio y el arrendamiento de local de negocio, ya que las similitudes entre ambos pueden originar confusiones en su tratamiento y calificación. La ya mencionada Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964 los definió y distinguió<sup>274</sup> en su artículo 3.1, ese precepto fue derogado por la LAU de 1994, sin embargo, su contenido nos permite explicar a la perfección la diferenciación entre ambas figuras. Mientras que el arrendamiento de industria o negocio requiere que el objeto del contrato sea una unidad patrimonial independiente y susceptible de explotación por el arrendatario, en el

---

<sup>273</sup> Por ejemplo, en el supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 42.2.c) de la LGT “Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.”

<sup>274</sup> Art. 3.1 y 2 del TRLAU “1. El arrendamiento de industria o negocio, de la clase que fuere, queda excluido de esta Ley, rigiéndose por lo pactado y por lo dispuesto en la legislación civil, común o foral. Pero sólo se reputará existente dicho arrendamiento 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.

2. Cuando, conforme a lo dispuesto en el número anterior, el arrendamiento no lo fuere de industria o negocio, si la finalidad del contrato es el establecimiento por el arrendatario de su propio negocio o industria, quedará comprendido en la presente Ley y conceptuado como arrendamiento de local de negocio, por muy importantes, esenciales o diversas que fueren las estipulaciones pactadas o las cosas que con el local se hubieren arrendado, tales como viviendas, almacenes, terrenos, saltos de agua, fuerza motriz, maquinaria, instalaciones y, en general, cualquiera otra destinada a ser utilizada en la explotación del arrendatario.”

arrendamiento de local de negocio es el arrendatario el que establece en el local arrendado su propio negocio o *explotación*.

A esta necesaria diferenciación hace referencia el TS<sup>275</sup> en una sentencia en la que se enjuicia la posible responsabilidad tributaria de una persona física que había arrendado un local de negocio, que anteriormente había sido ocupado por una sociedad, de la que era accionista su hermana, que cesó en la actividad con deudas tributarias tras ser declarada en suspensión de pagos. Pues bien, el Alto Tribunal determinó la no responsabilidad del arrendador basándose en que ni los bienes personales, ni la organización coincidían con los de la antigua empresa por lo que, en esa situación “no puede hablarse de una verdadera sucesión en la titularidad, no ya de una empresa, sino ni siquiera en la actividad, sino solamente de una relación arrendaticia, es decir, en una relación contractual regida por derecho común, que une el arrendatario de un local de negocio con el arrendador”.

Ahora bien, la decisión del Supremo probablemente hubiera sido distinta si llegara a existir determinadas coincidencias que pusieran de manifiesto, no ya sólo una sucesión arrendaticia respecto al local, sino una sucesión empresarial de hecho en toda regla, por ejemplo, si hubiera desarrollado la misma actividad, si hubiera mantenido la plantilla de trabajadores, si hubiera utilizado la maquinaria existente en el local.

Todo lo dicho hasta ahora nos permite concluir que cuando el arrendamiento tenga por objeto una unidad económica organizada y en funcionamiento que permita al arrendatario continuar de forma inmediata con la actividad económica que venía desarrollando el anterior titular nos encontraremos ante un supuesto de sucesión jurídica de empresa. Si el objeto de arrendamiento es un local que alberga todos los medios necesarios para la continuidad de la actividad del sujeto que lo ocupaba con anterioridad, estaremos ante una sucesión de hecho de empresa. Además, cuando el objeto de arrendamiento sea única y exclusivamente un local en el que en su día se desarrolló una actividad económica nos encontraremos ante un mero arrendamiento de local de negocio no susceptible de generar la responsabilidad tributaria del nuevo

---

<sup>275</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de octubre de 1992 (Sent. N° 3473/1992).

arrendatario. No obstante, para evitar la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa en este último supuesto, es conveniente que en el contrato de arrendamiento se ponga de manifiesto quién aporta los medios dirigidos al desarrollo de la actividad en ese inmueble, así como en el caso de que si se entregue algún bien mueble, se señale expresamente que son los llamados “bienes inmuebles por accesión”<sup>276</sup>, por ejemplo máquinas de aire acondicionado, sistemas de calefacción etc., inseparables del inmueble arrendado independientemente de que antes hubiesen servido al ejercicio de la actividad del anterior empresario.

### **1.3. Especial referencia a los traspasos de negocio**

El artículo 32.1 de la LAU<sup>277</sup> contempla la posibilidad del arrendatario de una finca en la que se ejerza una actividad empresarial o profesional de subarrendarla o de ceder el contrato de arrendamiento a otro sujeto.

Esta operación es habitual en negocios como bares y restaurantes, y tiene por objeto dar continuidad a una actividad que, por cualquier circunstancia, el arrendatario ya no puede desarrollar.

En cuanto a si esta operación puede calificarse como sucesión de empresa y constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT, entendemos que dependerá del estado en que se encuentre la actividad o explotación económica desarrollada en el inmueble objeto de cesión o subarriendo. Si la actividad se encuentra en funcionamiento y en disposición de continuar desarrollándose por el cesionario, habrá sucesión empresarial y en consecuencia, responsabilidad tributaria del nuevo titular del contrato. En cambio, si la actividad está suspendida la solución de continuidad impide declarar responsable por sucesión de empresa al cesionario.

---

<sup>276</sup> Art. 334.3 del CC “Son bienes inmuebles: (...) 3º Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto.

<sup>277</sup> Art. 32.1 de la LAU “Cuando en la finca arrendada se ejerza una actividad empresarial o profesional, el arrendatario podrá subarrendar la finca o ceder el contrato de arrendamiento sin necesidad de contar con el consentimiento del arrendador.”



## **2. EL USUFRUCTO DE EMPRESA**

El usufructo es un negocio jurídico que proporciona al usufructuario el derecho a disfrutar bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia<sup>278</sup>. El objeto del usufructo puede ser cualquier bien susceptible de ser usado y disfrutado, por tanto, se puede constituir un derecho de usufructo sobre una empresa<sup>279</sup>.

### **2.1. El usufructo de empresa y la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial**

En cuanto a la forma en la que se puede llevar a cabo la constitución de un derecho de usufructo sobre una empresa, existen diversas interpretaciones. BROSETA PONT<sup>280</sup> y CALAVIA MOLINERO<sup>281</sup> señala que una empresa no es una cosa susceptible de soportar de manera unitaria derechos reales, por lo que el usufructo se debe descomponer sobre cada uno de los bienes que la componen. Por su parte, RUIZ DE VELASCO Y DEL VALLE<sup>282</sup>, considera que, aunque es un problema complejo que no encuentra una solución clara en nuestro Derecho, una empresa sí puede ser objeto de usufructo. Desde nuestro punto de vista, una empresa es una organización patrimonial-unitaria que debe ser entendida desde la perspectiva jurídica de la universalidad, por ello, la constitución de un derecho de usufructo debe realizarse directamente sobre ella en su conjunto.

El usufructo de empresa es un supuesto poco frecuente, de hecho como norma general se limita al usufructo legal del cónyuge superviviente en aquellos casos en los que entre los bienes de la herencia del cónyuge fallecido existe una actividad o explotación económica. No obstante, también se puede constituir por testamento o por acuerdo

---

<sup>278</sup>Art. 467 del CC “El usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa.”

<sup>279</sup> En relación con la empresa como objeto de usufructo, Vid. FRAGUAS MASSIP, R. “El usufructo de empresa”. En AA.VV. *Problemática jurídica actual de la empresa*. Ilustre Colegio de Abogados de Valencia. Valencia, 1966. Pág. 80 y ss.

<sup>280</sup> BROSETA PONT, M. *Manual de Derecho Mercantil...* Op. Cit. Pág. 111.

<sup>281</sup> CALAVIA MOLINERO, J.M. *Derecho Mercantil*. Editorial UOC. Barcelona, 1998. Pág. 25.

<sup>282</sup> RUIZ DE VELASCO Y DEL VALLE, A. *Manual de Derecho Mercantil*. Universidad Pontificia de Comillas. Madrid, 2007. Págs. 46-47. En el mismo sentido, MARTÍN REYES, M.A. *El usufructo de empresa*. Aranzadi. Pamplona, 1999.

negocial *inter vivos* entre el nudo propietario y el usufructuario, y es en este último caso en el que centraremos nuestro análisis.

Conforme señala el CC, el usufructuario tiene derecho a explotar el bien usufructuado y a percibir todos sus frutos naturales, industriales y civiles<sup>283</sup>. Asimismo, tiene la obligación de conservar la empresa tal y como la percibió y de realizar todas las reparaciones ordinarias necesarias para su correcto funcionamiento<sup>284</sup>. Estas circunstancias conllevan la traslación de la condición de empresario del nudo propietario al usufructuario. Así pues, se produce un cambio en la titularidad de la empresa con independencia de que no se transmita la plena propiedad de la misma. Este cambio en la titularidad, aunque no sea definitivo, constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, ya que el usufructuario sucede en la actividad o explotación económica al deudor principal.

## **2.2. El usufructo impropio de empresa**

No obstante, estas consecuencias jurídico-tributarias no se producen en el llamado usufructo impropio de empresa en el que, conforme señala FERNÁNDEZ GIMENO<sup>285</sup>, el usufructo se circunscribe simplemente a la percepción de los beneficios obtenidos en cada ejercicio sin que el usufructuario asuma la gerencia de la empresa y sin que adquiriera, por tanto, la condición de empresario, que mantiene el nudo propietario.

---

<sup>283</sup>Art. 471 del CC “El usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles, de los bienes usufructuados. Respecto de los tesoros que se hallaren en la finca será considerado como extraño.” Y art. 480 del CC “Podrá el usufructuario aprovechar por sí mismo la cosa usufructuada, arrendarla a otro y enajenar su derecho de usufructo, aunque sea a título gratuito, pero todos los contratos que celebre como tal usufructuario se resolverán al fin del usufructo, salvo el arrendamiento de las fincas rústicas, el cual se considerará subsistente durante el año agrícola.”

<sup>284</sup>Art. 500 del CC “El usufructuario está obligado a hacer las reparaciones ordinarias que necesiten las cosas dadas en usufructo.

Se considerarán ordinarias las que exijan los deterioros o desperfectos que procedan de uso natural de las cosas y sean indispensables para su conservación. Si no las hiciera después de requerido por el propietario, podrá éste hacerlas por sí mismo a costa del usufructuario.”

<sup>285</sup>FERNÁNDEZ GIMENO, J. P. *Problemas de la transmisión de la empresa familiar*. Universidad de Valencia. Valencia, 1999. Pág. 85-88.

En este caso entendemos que no se produce la sucesión ni en la titularidad ni en el ejercicio de la actividad lo que lo excluye del ámbito de aplicación del supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

### **3. TRANSMISIÓN FORZOSA DE LA TITULARIDAD DE UNA EMPRESA**

En la época actual de crisis económica nos tenemos que enfrentar a situaciones menos comunes para las que no existe una regulación jurídica específica. Éste es el caso de las transmisiones forzosas de elementos patrimoniales como consecuencia de un proceso de ejecución hipotecaria o de desahucio. En el ámbito de la responsabilidad tributaria, si el objeto de la transmisión forzosa es una empresa, la dicción literal del artículo 42.1.c) de la LGT nos permite plantear la posibilidad de declarar responsable por sucesión empresarial al sujeto que la adquiere, sin embargo, no existe un criterio unánime al respecto.

Una parte de la doctrina defiende que para cumplir el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria es imprescindible que exista un acuerdo previo entre transmitente y adquirente relativo a la transmisión jurídica de la empresa. En este sentido RUIBAL PEREIRA<sup>286</sup> señala que la responsabilidad por adquisición de empresa sólo está pensada para aquellos supuestos de transmisión a través de negocios jurídicos, es decir, en los que concurre necesariamente la voluntad negocial de las partes. Por su parte, GONZÁLEZ ORTIZ<sup>287</sup> justifica esa necesidad de voluntariedad en la transmisión de la empresa para exigir la responsabilidad tributaria en que sólo en los supuestos de adquisición negocial empresa resulta aplicable el derecho a solicitar de la Administración Tributaria certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad, solicitud que el que se convierte en titular forzoso no puede hacer, lo que, en su opinión pone de manifiesto la intención del legislador de restringir el ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad sólo a quienes libremente deciden adquirir la titularidad de una empresa.

---

<sup>286</sup> RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario...* Op. Cit. Pág. 291

<sup>287</sup> GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico...* Op. Cit.

Sin embargo, si analizamos la normativa aplicable podemos comprobar que no se establecen unos actos o negocios jurídicos concretos mediante los cuales se deba instrumentar la sucesión empresarial para dar lugar a la responsabilidad tributaria, sino que simplemente se hace referencia al efecto en sí de suceder, resultando irrelevante la concurrencia de voluntad o acuerdo del transmitente y del adquirente. Todo ello sumado a que el legislador señala como responsables tributarios a las personas o entidades que sucedan “por cualquier concepto” en la titularidad parece permitir la subsunción de los cambios de titularidad forzosos en el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT. En este sentido, observa MORÓN PÉREZ<sup>288</sup> que lo dispuesto en dicho precepto podría resultar aplicable, al margen de que nos hallemos ante una transmisión originaria o derivativa, en aquellos supuestos de adquisición de empresa efectuados a través de subasta o en procesos de liquidación de personas jurídicas, e incluso en los supuestos de rescate, por parte de la Administración, de aquella concesión que fuese necesaria para la explotación de una actividad, con ulterior adjudicación de la misma a un nuevo empresario.

A continuación analizaremos algunos de los supuestos controvertidos de transmisión forzosa de la titularidad de una empresa.

### **3.1. Ejecución hipotecaria**

En el desarrollo de una actividad económica es frecuente la solicitud y formalización de préstamos con entidades financieras para afrontar las necesidades de financiación para llevar a cabo inversiones, o simplemente para atender al funcionamiento ordinario de la empresa. Normalmente estos préstamos se garantizan a través de la constitución de una hipoteca sobre la propia empresa o sobre alguno de los activos de la actividad, circunstancia que suele favorecer la concesión de préstamos a mayor plazo y en mejores condiciones financieras que cuando la garantía es meramente personal.

---

<sup>288</sup> MORÓN PÉREZ, M.V. “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes... Op. Cit. Pág. 136.

La crisis económica y la consecuente paralización en la generación de recursos por la empresa, provoca en muchas ocasiones que el prestatario no pueda hacer frente a las cuotas de amortización del préstamo en su día pactadas con la entidad financiera y que ésta, ante la situación de impago, acuda al proceso de ejecución hipotecaria terminando el proceso con la adjudicación del bien o de los bienes hipotecados a un tercero o al propio acreedor para hacer efectivo su derecho de cobro.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 42.1.c de la LGT, para apreciar la responsabilidad tributaria en estos supuestos habría que acreditar que concurren los presupuestos de hecho necesarios para ello, es decir, que el objeto de la transmisión sea una explotación o una actividad económica o una serie de elementos que permitan su continuación.

### **3.1.1. La hipoteca mobiliaria**

La configuración tradicional del derecho real de hipoteca limitaba su objeto a los bienes inmuebles, sin embargo, de forma excepcional, la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento de la posesión (en adelante, LHM)<sup>289</sup> amplió su objeto a una serie de bienes muebles de gran importancia para el ejercicio de actividades económicas e industriales como son, entre otros, los establecimientos mercantiles y la maquinaria industrial. Esta Ley proporcionó una solución al problema con el que se encontraban aquellos sujetos que sólo podían dar en garantía determinados bienes muebles imprescindibles para su trabajo con el inconveniente de que si los constituían en prenda además de perder su posesión también perdían la posibilidad de continuar con su trabajo<sup>290</sup>. De esta forma, DEL RÍO

---

<sup>289</sup>Anteriormente otras normas habían planteado la constitución de hipoteca sobre determinados bienes muebles de especial relevancia, por ejemplo, la Ley de Hipoteca Naval de 21 de agosto de 1983 que otorgaba la consideración de bienes inmuebles a los buques a los solos efectos del establecimiento de esta garantía.

<sup>290</sup>Tal y como señala la Exposición de Motivos de la Ley de Hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, era imprescindible una figura jurídica de garantía sobre bienes muebles que no incluyera la pérdida de posesión de los mismos “el desplazamiento de la posesión es perjudicial para el deudor, al privarle de bienes adecuados; para la economía nacional al paralizar elementos de trabajo y de producción y, con ellos, fuentes de riqueza; y aun para el propio acreedor al disminuir la capacidad económica del deudor y la posibilidad de hacer frente de un modo normal a sus obligaciones”

CASTROMIL<sup>291</sup> definió el objeto de garantía de esta figura jurídica refiriéndose a los elementos fundamentales para la producción o el intercambio de bienes, así como a las unidades productivas que, en sí mismas, constituían un negocio entero.

Esta Ley mantiene en la actualidad su vigencia, y conforme señala su artículo 12 de la LHM, pueden ser objeto de hipoteca mobiliaria los siguientes bienes: Los establecimientos mercantiles, los automóviles y otros vehículos de motor, así como los tranvías y vagones de ferrocarril de propiedad particular, las aeronaves, la maquinaria industrial y también la propiedad intelectual y la industrial. Todos ellos son, o pueden ser, elementos necesarios para el desarrollo de una actividad o explotación económica. Los supuestos más frecuentes, y en los que vamos a centrar nuestro análisis, son: la hipoteca de establecimiento mercantil y la hipoteca de maquinaria industrial.

El concepto de establecimiento mercantil ha sido, y continúa siendo, un concepto jurídico abstracto que no cuenta con una definición clara en nuestro Ordenamiento. LORCA NAVARRETE<sup>292</sup> puso de manifiesto que “el concepto jurídico de establecimiento mercantil constituye, como tantos otros, en la hora presente, una auténtica entelequia”; pese a ello, se aventuró a profundizar en su significado definiéndolo como “un fenómeno social y económico que se manifiesta por el ensamblamiento de un conjunto de elementos patrimoniales de distinta naturaleza, vinculados por una cohesión funcional y destinados a una finalidad de lucro económico”<sup>293</sup>.

Si nos centramos en el análisis de la LHM, podemos observar por un lado, como el legislador contempla el establecimiento mercantil de forma estática, limitándose a individualizar, en sus artículos 20 a 22, los elementos que pueden ser objeto de hipoteca:

---

<sup>291</sup> DEL RÍO CASTROMIL, E. *El proceso de ejecución de la hipoteca mobiliaria*. Editorial Montecorvo, S.A. Madrid. 1988. Pág. 20

<sup>292</sup> LORCA NAVARRETE, A.M. *Embargo, hipoteca y ejecución procesal del establecimiento mercantil*. San Esteban. San Sebastián, 1983. Págs. 47-49.

<sup>293</sup> LORCA NAVARRETE, A.M. *Embargo, hipoteca y ejecución procesal del establecimiento...* Op. Cit. Págs. 59-60.

- Derecho de arrendamiento sobre el local, así como instalaciones fijas y permanentes<sup>294</sup>
- Nombre comercial, rótulo del establecimiento y marcas distintivas
- Derechos de propiedad industrial e intelectual
- Máquinas, mobiliario, utensilios y demás instrumentos de producción o trabajo<sup>295</sup>
- Mercaderías y materias primas destinadas a la explotación propia del establecimiento<sup>296</sup>

Al mismo tiempo, proporciona una perspectiva dinámica del establecimiento mercantil como un todo organizado, dinámico en el que todos los elementos que lo integran se encuentran destinados a satisfacer las necesidades de la explotación mercantil o industrial.

En conclusión, el establecimiento mercantil es una realidad que se compone de diferentes unidades heterogéneas, aunque el legislador delimite el concepto de establecimiento mercantil refiriéndose a los elementos que pueden ser objeto de hipoteca, debemos entender esos elementos de manera conjunta ya que todos ellos conforman una identidad independiente que puede desarrollar una actividad económica por sí misma y que encaja a la perfección con la idea de “empresa”. Esa unidad aparece reflejada en el artículo 89 de la LHM, cuando, al enumerar las reglas en la constitución

---

<sup>294</sup> La LHM señala los elementos a los que se extiende la hipoteca mobiliaria, de esta forma, en su art. 20 señala que “La hipoteca comprenderá, necesariamente, el derecho de arrendamiento sobre el local si lo tuviere el hipotecante y, en su defecto, los establecidos en el artículo 28 de esta Ley. Asimismo comprenderá las instalaciones fijas o permanentes siempre que pertenezcan al titular del establecimiento.”

<sup>295</sup> Art. 21 de la LHM “También comprenderá la hipoteca, si no se estableciere otra cosa, los siguientes bienes, que se describirán en la escritura pública correspondiente:

- a) El nombre comercial, rótulo del establecimiento, marcas distintivas y demás derechos de propiedad industrial e intelectual.
- b) Las máquinas, mobiliario, utensilios y demás instrumentos de producción y trabajo.

Los bienes a que se refiere este artículo quedarán afectos a la hipoteca siempre que se den las circunstancias siguientes: que sean de la propiedad del titular del establecimiento; que se precio de adquisición esté pagado, y que se hallen destinados de modo permanente a satisfacer las necesidades de la explotación mercantil o industrial.”

<sup>296</sup> Artículo 22 de la LHM “La hipoteca se extenderá, mediante pacto, a las mercaderías y materias primas destinadas a la explotación propia del establecimiento cuando concurrieran los dos primeros requisitos exigidos en el párrafo último del artículo anterior.”

de hipotecas, se determina que “las posturas que se hagan en las subastas serán unitarias por la totalidad de los bienes comprendidos en la hipoteca, sin distribuir entre ellos la cantidad ofrecida”

En cuanto a la hipoteca de maquinaria industrial, la LHM en su Exposición de Motivos<sup>297</sup> señala que la maquinaria industrial puede ser objeto de hipoteca de manera independiente y directa o bien a causa de la extensión de una hipoteca de establecimiento mercantil o de una hipoteca inmobiliaria. En cuanto a qué se entiende por “maquinaria industrial”, el artículo 42 de esta Ley concreta el concepto refiriéndose a “las máquinas, instrumentos o utensilios instalados y destinados por su propietario a la explotación de una industria y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma”<sup>298</sup>.

En el caso de que existieran deudas tributarias pendientes de pago relacionadas con el desarrollo de la explotación, la ejecución de la hipoteca mobiliaria de este tipo de instrumentos y utensilios podrá constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT solo si con esos instrumentos y utensilios el adquirente puede continuar con la actividad o explotación industrial del deudor hipotecante, por tanto, debemos estudiar cada caso concreto.

Los artículos 42, 43 y 44 de la LHM presuponen que los bienes objeto de hipoteca pueden ser más de uno. Por tanto, el legislador no establece ni un mínimo, ni un máximo, sino que se limita a señalar que en la escritura de constitución de hipoteca se han de identificar y describir separadamente cada uno de los bienes hipotecados<sup>299</sup>.

---

<sup>297</sup> La Exposición de Motivos de la LHM señala que “la maquinaria industrial puede hallarse sujeta a hipoteca de tres maneras diferentes: a hipoteca mobiliaria, como objeto directo y autónomo de ella, conforme al capítulo V del título primero; a hipoteca de establecimiento mercantil, como consecuencia de la extensión de esta última, de acuerdo con el capítulo II del título primero y a hipoteca inmobiliaria, cuando concurren los requisitos exigidos por el artículo 111 de la Ley Hipotecaria.”

<sup>298</sup> Vid. Art. 42 de la LHM.

<sup>299</sup> Art. 43 de la LHM “La escritura de hipoteca contendrá, además de las circunstancias generales, las siguientes:

1ª Reseña de las máquinas, instrumentos o utensilios, con expresión de sus características de fábrica, número, tipo y cuantas peculiaridades contribuyan a su identificación.

2ª Lugar del emplazamiento e industria a que se destinen.

3ª Aplicación de cada máquina o utensilio y su estado de conservación o grado de deterioro.”



Asimismo, tal y como plantea CARRASCO PERERA<sup>300</sup>, en la práctica de los Registros de Bienes Muebles, se inscriben también hipotecas constituidas sobre el conjunto de instrumentos que integran una unidad productiva y no una hipoteca por cada instrumento. Esto es lo que ocurre con las instalaciones fotovoltaicas, no se constituye una hipoteca por panel, sino una por instalación, de manera que en un futuro sea posible sustituir o renovar alguno de esos instrumentos sin que exista la necesidad de novar el título.

Ahora bien, ya se constituya una hipoteca por máquina o instrumento individualmente considerado, o una hipoteca sobre la instalación o conjunto de elementos, la ejecución hipotecaria puede generar la responsabilidad tributaria del adquirente de esos bienes.

En relación con la ejecución de una hipoteca de un único elemento, vamos a comparar dos situaciones distintas a modo de ejemplo:

Por un lado, nos encontramos con una industria de pastelería en la que se constituye una hipoteca sobre un único elemento, un horno industrial, que se emplea para cocer la masa de los dulces que se elaboran. Por otro, un sujeto que presta servicios de incineración y cremación de animales domésticos que hipoteca el horno crematorio que le sirve en su actividad.

Si estos bienes hipotecados se transmitieran, en el primero de los casos no se produciría una sucesión empresarial, ya que el horno objeto de transmisión no permite por sí solo que su adquirente prosiga con la actividad o explotación económica tal y como la venía desarrollando el deudor hipotecante, ya que para hacerlo sería imprescindible disponer de un mayor equipamiento industrial como máquinas mezcladoras, amasadoras, pesadoras, cámaras de fermentación, etc.

En cuanto al segundo de los supuestos, la transmisión del horno crematorio, sí que originaría una sucesión de empresa y, en consecuencia, la responsabilidad tributaria del adquirente según lo establecido en el artículo 42.1.c) de la LGT ya que es un elemento

---

<sup>300</sup>CARRASCO PERERA, A. “Tres cuestiones sobre hipotecas e instalaciones fotovoltaicas”. [Documento en línea]. *Diario La Ley*. Nº 7518/2010, Sección Tribuna. [Consulta: 04/08/14]. Disponible en: <http://laleydigital.laley.es>

de capital importancia en esa industria que permitiría su continuación. Lo mismo ocurriría en el caso de la ejecución hipotecaria de una instalación fotovoltaica, se produce la enajenación de la instalación en su conjunto, es decir, se transmiten todos los elementos imprescindibles para el desarrollo de una explotación o actividad económica entendidos como unidad, de manera que el adquirente puede continuar de forma inmediata con la explotación del deudor hipotecante.

Por todo lo dicho hasta ahora, en nuestra opinión, la ejecución hipotecaria tanto del establecimiento mercantil, como de la maquinaria industrial, conlleva, en el caso de existir deudas tributarias pendientes derivadas del desarrollo de la actividad o explotación del deudor hipotecante, la responsabilidad tributaria del adquirente al haberse producido una sucesión jurídica de empresa.

### **3.1.2. La hipoteca inmobiliaria**

Cuando una empresa se ve inmersa en un procedimiento de ejecución hipotecaria por falta de pago de las cuotas del préstamo hipotecario que tenía concedido, suele, tal y como señala MARTÍNEZ SALDAÑA<sup>301</sup>, haber contraído además deudas salariales y de seguridad social (y añadimos nosotros, y posiblemente también deudas tributarias) derivadas del ejercicio de su actividad empresarial. Es por ello que, en la esfera laboral, el adquirente de ese inmueble en el que ha venido desarrollando su actividad el deudor, podría quedar obligado a subrogarse en todos los derechos y obligaciones laborales y de seguridad social de los trabajadores adscritos a ese centro de trabajo ubicado en el inmueble como responsable solidario junto con la empresa que ejercía la actividad económica en ese inmueble. Pero, ¿podría ocurrir lo mismo con las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la actividad que se encuentren pendientes de pago?

Si nos ceñimos a la literalidad del artículo 42.1.c) de la LGT, para adquirir la condición de responsable tributario basta con suceder por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de la explotación o actividad económica a otro sujeto<sup>302</sup>. Esta

---

<sup>301</sup>MARTÍNEZ SALDAÑA, D. “Existe sucesión de empresa en los casos de ejecuciones hipotecarias y desahucios?” *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 34, 2013. Pág. 125.

<sup>302</sup> Art. 42.1.c de la LGT.

configuración es similar a lo dispuesto en el artículo 44 del ET<sup>303</sup>, ya que para que exista responsabilidad del adquirente sobre las obligaciones laborales y de seguridad social del anterior titular, el objeto de la transmisión debe ser una unidad económica con identidad propia<sup>304</sup>. Por tanto, para que exista sucesión de empresa tanto en el plano de la responsabilidad tributaria, como en el de la responsabilidad laboral, no es suficiente con que se transmita la titularidad de un inmueble en el que se haya desarrollado una actividad económica, sino que el objeto de la transmisión ha de ser necesariamente una empresa, lo que nos lleva a analizar en qué casos una ejecución hipotecaria puede conllevar la transmisión de la titularidad de una actividad o explotación económica.

La Sala de lo Social del Tribunal Supremo, como veremos a continuación, ha analizado esta cuestión en relación con el hotel “Las Dunas”, lo que nos puede proporcionar, dada la similitud que hemos señalado, un criterio para delimitar el concepto y alcance de la sucesión de empresa en el ámbito tributario.

El objeto de los recursos para la unificación de doctrina consistía en determinar si se había producido una sucesión o subrogación empresarial conforme al artículo 44 del ET<sup>305</sup> desde la empresa explotadora del complejo hotelero “Las Dunas” hacia el Banco Pastor que, en virtud de un proceso de ejecución hipotecaria se había adjudicado en pública subasta los inmuebles hipotecados y ocupados por el establecimiento hotelero.

En un primer momento, la Sala de lo Social del TSJ de Andalucía, en su sede de Málaga, apreció prácticamente de forma automática la existencia de una sucesión empresarial y en consecuencia el cumplimiento del presupuesto de hecho del artículo 44

---

<sup>303</sup> Art. 44.1 del ET “El cambio de titularidad de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma no extinguirá por sí mismo la relación laboral, quedando el nuevo empresario subrogado en los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del anterior, incluyendo los compromisos de pensiones, en los términos previstos en su normativa específica, y, en general, cuantas obligaciones en materia de protección social complementaria hubiere adquirido el cedente”

<sup>304</sup> Art. 44.2 del ET “A los efectos de lo previsto en el presente artículo, se considerará que existe sucesión de empresa cuando la transmisión afecte a una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica, esencial o accesoria.”

<sup>305</sup> Recordemos que, según señala este precepto, en caso de apreciarse sucesión de empresa, el nuevo titular debe subrogarse en todos los derechos y obligaciones laborales y de Seguridad Social del anterior.

del ET, basándose en que una de las cláusulas del contrato de préstamo disponía que “Esta hipoteca se extiende a cuando se comprende en los artículos 109<sup>306</sup>, 110<sup>307</sup> y 111<sup>308</sup> de la Ley Hipotecaria y artículo 215<sup>309</sup> del Reglamento Hipotecario, e incluso, aquellos para los que se exige pacto expreso”. Lo que implicaba que el objeto de garantía de la hipoteca se extendía a todos los bienes muebles que contenían los inmuebles hipotecados, incluidos los que se encontraban afectos a la explotación o al servicio de la actividad económica del antiguo poseedor y que, por tanto en el momento de la adjudicación los inmuebles mantenían una infraestructura suficiente como para ser explotados de forma inmediata.

Por el contrario, el TS anuló esos pronunciamientos basándose, no sólo en la redacción literal de la escritura de préstamo hipotecario, sino en el alcance real de lo que

---

<sup>306</sup> Art. 109 de la LH “La hipoteca se extiende a las accesiones naturales, a las mejoras y al importe de las indemnizaciones concedidas o debidas al propietario por razón de los bienes hipotecados.”

<sup>307</sup> Art. 110 de la LH “Conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderán hipotecados juntamente con la finca, aunque no se mencionen en el contrato, siempre que correspondan al propietario:

1.º Las mejoras que consistan en nuevas plantaciones, obras de riego o desagüe, obras de reparación, seguridad, transformación, comodidad, adorno o elevación de los edificios y cualesquiera otras semejantes que no consistan en agregación de terrenos, excepto por accesión natural, o en nueva construcción de edificios donde antes no los hubiere.

2.º Las indemnizaciones concedidas o debidas al propietario de los inmuebles hipotecados por razón de éstos, siempre que el siniestro o hecho que las motivare haya tenido lugar después de la constitución de la hipoteca y, asimismo, las procedentes de la expropiación de los inmuebles por causa de utilidad pública. Si cualquiera de estas indemnizaciones debiera hacerse efectiva antes del vencimiento de la obligación asegurada y quien haya de satisfacerlas hubiere sido notificado previamente de la existencia de la hipoteca, se depositará su importe en la forma que convengan los interesados o, en defecto de convenio, en la establecida por los artículos 1.176 y siguientes del Código Civil.”

<sup>308</sup> Art. 111 de la LH “Salvo pacto expreso o disposición legal en contrario, la hipoteca, cualquiera que sea la naturaleza y forma de la obligación que garantice, no comprenderá:

1.º Los objetos muebles que se hallen colocados permanentemente en la finca hipotecada, bien para su adorno, comodidad o explotación, o bien para el servicio de alguna industria, a no ser que no puedan separarse sin quebranto de la materia o deterioro del objeto.

2.º Los frutos, cualquiera que sea la situación en que se encuentren.

3.º Las rentas vencidas y no satisfechas al tiempo de exigirse el cumplimiento de la obligación garantizada.”

<sup>309</sup> Art. 215 RH “La hipoteca se extenderá al exceso de cabida de la finca hipotecada que se haya hecho constar en el Registro con posterioridad a la inscripción de aquélla.

A los efectos del artículo 111 de la Ley, el anticipo de rentas no vencidas no perjudicará, en ningún caso, al acreedor hipotecario”.

efectivamente recobró la entidad financiera ya que, tal y como consta en las sentencias de unificación de doctrina, la adquisición decretada incluía única y exclusivamente la fincas y no los bienes muebles, maquinaria, ajuar y enseres que resultaban necesarios para el ejercicio de la actividad, elementos que en su mayoría habían sido embargados y adjudicados a un tercero, circunstancia que impedía que la actividad empresarial continuara viva y en funcionamiento en el momento en el que Banco Pastor adquirió la titularidad de los inmuebles.

La Sala de lo Social del TS ha dictado más de una veintena de sentencias relativas al hotel “Las Dunas” en unificación de doctrina<sup>310</sup> revocando todos los pronunciamientos dictados en suplicación, entre otras, las sentencias de 14 de noviembre y de 20 de diciembre de 2012<sup>311</sup> (también relativas al hotel “Las Dunas”) han recapitulado los diferentes criterios expuestos tanto por la Sala como por el Ministerio Fiscal en relación con la apreciación de sucesión empresarial en los supuestos de ventas judiciales de inmuebles como consecuencia de impagos de préstamos hipotecarios:

En primer lugar se concluye que, a falta de pacto expreso en contrario<sup>312</sup>, no cabe entender incluidos en la hipoteca que recae sobre un inmueble los bienes muebles y demás elementos necesarios para el ejercicio de la actividad económica que en él se realice. El elemento característico de la sucesión de empresa es la transmisión de una persona a otra de la titularidad de una empresa o centro de trabajo, entendiendo como tal una unidad de producción susceptible de continuar una actividad económica

---

<sup>310</sup> Sentencias del TS (Sala de lo Social): de 24 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 3665/2011), de 24 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 3252/2011); de 25 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 3023/2011), de 26 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 4150/2011), de 26 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 3666/2011), de 26 de septiembre de 2012 (Rec. Nº 3661/2011), de 5 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3946/2011), de 6 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3660/2011), de 7 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 4138/2011), de 14 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3024/2011), de 14 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3939/2011), de 14 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3937/2011), de 17 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 530/2012), de 19 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 4036/2011), de 19 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 826/2012), de 20 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 3754/2011), de 12 de febrero de 2013 (Rec. Nº 685/2012), de 26 de febrero de 2013 (Rec. Nº 684/2012), de 10 de mayo de 2013 (Rec. Nº 683/2012), de 27 de mayo de 2013 (Rec. Nº 825/2012) y de 5 de junio de 2013 (Rec. Nº 988/2012).

<sup>311</sup> STS (Sala de lo Social), de 14 de noviembre de 2012 (Rec. Nº 3939/2011) y de 20 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 3754/2012).

<sup>312</sup> Vid. Art. 111 LH.

preexistente, por este motivo, aunque en la escritura de préstamo hipotecario se hubiesen incluido los bienes que permitieran, en su caso, la continuidad de la actividad, la apreciación de una sucesión de empresa no se debe realizar de forma automática, ya que para que se produzca es imprescindible que el adjudicatario del inmueble tome posesión efectiva de dichos bienes muebles.

En segundo término las sentencias determinan que, para que la venta judicial de bienes productivos pueda ser considerada sucesión de empresa a efectos jurídico-laborales, su objeto debe ser la totalidad de la empresa o por lo menos una parte que comprenda los elementos materiales suficientes por sí mismos para seguir con la explotación empresarial, así lo establece el artículo 51.11º del ET<sup>313</sup>.

Además, según se desprende del propio concepto jurídico de empresa, para que exista sucesión empresarial es necesario que la actividad que venía desarrollando el anterior titular no se haya visto interrumpida de forma que, cuando el nuevo titular tome posesión de los bienes, éstos cuenten con la organización suficiente para proseguir con la actividad.

Finalmente, la referencia a la “totalidad de la empresa o parte de la misma” como objeto de adjudicación, así como la necesidad de “suficiencia” de los elementos transmitidos para la continuidad a los que hace referencia el artículo 51.11 del ET, responden a la lógica de la libertad de empresa reconocida en el artículo 38 de la CE<sup>314</sup>, por lo que “sólo se puede obligar a una entidad adquirente de bienes en venta forzosa a dedicar los bienes adquiridos a la misma actividad productiva anterior cuando se trata de una empresa en funcionamiento cuya continuación no encuentra obstáculo alguno; inexistencia de continuación de actividad productiva que corresponde apreciar sobre

---

<sup>313</sup> Art. 51.11º del ET “En el supuesto de venta judicial de la totalidad de la empresa o de parte de la misma únicamente será aplicable lo dispuesto en el artículo 44 de esta Ley cuando lo vendido comprenda los elementos necesarios y por sí mismos suficientes para continuar la actividad empresarial.

Si, no obstante la concurrencia del supuesto anterior, el nuevo empresario decide no continuar o suspende la actividad del anterior, deberá fundamentarlo en expediente de regulación de empleo incoado al efecto.”

<sup>314</sup> Art. 38 de la CE “Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.”

todo cuando, como sucede en el presente caso, el objeto social de la empresa adquirente (finanzas) no es el mismo que el de la empresa anterior (hostelería).”

Como podemos observar, la Jurisprudencia de la Sala de lo Social del TS ha tratado de otorgar mayor seguridad jurídica a las adjudicaciones judiciales de inmuebles respecto a la sucesión empresarial tratando de restringir el ámbito de aplicación del artículo 44 del ET en base a lo dispuesto en el artículo 51.11º del ET, que señalaba la necesidad de que los elementos adquiridos mediante venta judicial fueran necesarios y suficientes para la continuación de la actividad. Actualmente, el artículo 51.11º del ET ha sido derogado por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, sin que el legislador haya establecido una regulación sustitutiva al efecto y específicamente referida a las ventas judiciales. No obstante, los requisitos que en el mismo se contenían aparecen recogidos en el propio artículo 44 del ET que, aunque referidos a los cambios de titularidad de una empresa entendidos en términos genéricos, también son aplicables a estos supuestos.

Las entidades financieras que resultan adjudicatarias de un inmueble y de una serie de elementos patrimoniales calificables en su conjunto como unidad organizativa no suelen continuar el tracto inmediato de la actividad económica que el deudor hipotecario viniera desarrollando debido a que, tal y como indican las sentencias a las que hemos hecho referencia, adquirente y transmitente tienen un objeto social totalmente diferente. Esto obviamente puede ser un inconveniente para el mantenimiento de las relaciones laborales de los trabajadores de la empresa del deudor hipotecado, ya que, conforme señala el TS haciendo alusión al artículo 38 de la CE, no se puede obligar a una entidad a continuar la actividad económica de otra. Sin embargo, la no continuación de la actividad no es óbice para que el nuevo adquirente deba responder de las obligaciones laborales nacidas con anterioridad a la transmisión y que no hubieran sido satisfechas. El único requisito establecido en la norma es que la empresa objeto de transmisión conserve su identidad tras la operación, circunstancia que se produce cuando se traspasan, no sólo elementos aislados, sino los elementos patrimoniales que configuran la estructura y organización de la empresa y que posibilitan su continuación.

Las ejecuciones hipotecarias siempre son supuestos complejos en los que entran en conflicto multitud de intereses distintos, por ello no es conveniente generalizar y calificar automáticamente como sucesión de empresa aquellas transmisiones que se efectúen por este medio ni aplicar mecánicamente las consecuencias jurídico-laborales predeterminadas en la normativa. Es imprescindible un estudio pormenorizado de cada caso y de las circunstancias particulares que en el mismo se den para poder concluir que una adjudicación de bienes patrimoniales como resultado de la ejecución hipotecaria realizada contra el titular anterior implica una sucesión empresarial a los efectos del artículo 44 del ET.

La extensión a la esfera tributaria del criterio mantenido por la Sala de lo Social del TS resulta factible, ya que ambas vertientes del Derecho configuran de forma similar el concepto de sucesión empresarial.

Por tanto, la subasta pública y adjudicación en un proceso judicial de ejecución hipotecaria de un inmueble en el que el deudor hipotecario ha venido desarrollando su actividad económica puede constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT siempre que se constate que efectivamente el objeto de adjudicación es una empresa. Sin embargo, un inmueble no se puede calificar como empresa por el mero hecho de que haya servido de centro de trabajo o porque se haya encontrado afecto a una actividad económica.

En conclusión, para que la adjudicación de un inmueble se pueda calificar como sucesión de empresa es imprescindible que éste se acompañe de una organización o estructura suficiente que permita la continuidad de la actividad que hasta ese momento había realizado el anterior titular.

### **3.2. El desahucio**

El retraso o la ausencia de pago de las rentas de un arrendamiento pueden dar lugar a que el arrendador inste judicialmente el desahucio y posterior lanzamiento del arrendatario.



En el supuesto en el que el arrendatario viniera desarrollando en el inmueble una actividad o explotación económica nos podemos plantear si la recuperación de la posesión de ese inmueble por el arrendador puede calificarse como una sucesión de empresa y si, en consecuencia, debe responder por las deudas tributarias derivadas de su ejercicio que tenga pendientes de pago el arrendatario desahuciado.

Esta cuestión, al igual que ocurría en los supuestos de ejecuciones hipotecarias, no tiene una respuesta uniforme para todos los desahucios, sino que dependerá del caso concreto, siendo fundamental sobre qué bienes recupera la posesión el arrendador. Es decir, la recuperación del inmueble en el que se asentaba la anterior explotación no desencadena la responsabilidad tributaria del arrendador que recupera la posesión, puesto que un inmueble por si solo carece de los elementos necesarios para intervenir en el tráfico económico y para ser calificado como empresa.

Por el contrario, si junto con el inmueble el arrendador recupera la posesión sobre los muebles, maquinaria o instrumentos necesarios para la continuidad de la actividad sí que podríamos hablar de sucesión empresarial a los efectos del artículo 42.1.c) de la LGT.

### **3.3. La expropiación forzosa de empresa**

Tal y como manifiesta la Exposición de Motivos de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (en adelante, LEF) la expropiación forzosa es un acto de derecho público dictado por la Administración por el que se produce una transmisión imperativa de un bien o derecho de propiedad privada en aras del interés público a cambio de una indemnización. La coactividad de la transmisión supone una colisión frontal con la propiedad particular por lo que debe encontrarse debidamente fundamentada en una previa declaración de utilidad pública o interés social del fin al que vaya a ser afectado el bien expropiado y además debe seguir el procedimiento legalmente establecido para ello.

En cuanto a qué bienes y derechos pueden ser expropiados, la LEF no incluye una lista cerrada de supuestos, sino que se limita a hacer referencia a la ocupación de bienes y a la expropiación de derechos. Por tanto, una empresa, entendida como conjunto de bienes y derechos patrimoniales organizados como una universalidad, puede ser objeto

de expropiación forzosa por parte de la Administración siempre que se cumplan los requisitos previos establecidos por la norma. Ahora bien, la expropiación forzosa ¿conlleva la sucesión en la titularidad de una empresa?

Para responder a esta pregunta debemos tener en cuenta que un sujeto puede ser titular de una empresa aunque no ostente la titularidad dominical de los bienes y derechos que la integran. Partiendo de esta idea, plantearemos dos escenarios diferentes, en el primero la Administración expropia la propiedad de los bienes y derechos que sirven para el desarrollo de una actividad o explotación económica de otro sujeto distinto al propietario, por ejemplo porque se encuentran arrendados, y en el segundo, se expropia una empresa como sistema organizativo dirigido al tráfico empresarial.

Pues bien, en relación con el primer caso debemos plantearnos si al expropiar los bienes y derechos que componen la empresa, pero no la empresa en sí, el titular de la empresa puede seguir desarrollando su actividad o explotación económica. En principio esta opción sería posible<sup>315</sup>, no obstante, cuando la Administración procede a la expropiación forzosa de un bien o derecho ha de afectarlo necesariamente a una utilidad pública o a un interés social, lo que parece incompatible con la continuación de la empresa por parte de su titular.

En cuanto al segundo de los supuestos, debemos distinguir dos supuestos diferentes, la expropiación forzosa de los títulos representativos del capital de una sociedad y la expropiación de una actividad o explotación económica. Cuando se produce la expropiación de las acciones o participaciones de una sociedad se lleva a cabo una transmisión de la titularidad de esos títulos pero no hay un cambio en la titularidad de la empresa, ya que la seguirá ostentando la sociedad, por tanto no existe sucesión empresarial y ni se lleva a cabo el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT. En cambio, cuando el objeto de la expropiación es una actividad o una explotación económica se produce un cambio en su titularidad, y probablemente también en su ejercicio, que pasará a manos de la Administración, lo que

---

<sup>315</sup> Imaginemos, por ejemplo, la expropiación de un inmueble integrado en el Patrimonio Cultural Español en el que se viniera desarrollando una actividad hotelera o de restauración que no se ve interrumpida por el cambio de propietario del inmueble.

puede implicar su responsabilidad tributaria en caso de existir obligaciones tributarias pendientes de pago.

#### **4. LA TRANSMISIÓN DE TÍTULOS REPRESENTATIVOS DEL CAPITAL SOCIAL**

Otro de los supuestos problemáticos es el de la transmisión de acciones o participaciones sociales como presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

Para dilucidar esta controversia es fundamental aclarar dos cuestiones previas, la primera, si las personas jurídicas pueden ser empresarios y la segunda, cómo se transmite una empresa cuya titularidad la ostenta una sociedad.

Como ya dijimos en líneas anteriores, existe el empresario individual y también el empresario social, así lo establece el artículo 1 del Código de Comercio<sup>316</sup> (en adelante, C.Com.) que diferencia entre las personas que tienen capacidad legal para ejercer el comercio y se dedican a él habitualmente, refiriéndose a las personas físicas, y las sociedades mercantiles constituidas con la finalidad de intervenir en el mercado. Por tanto, cuando es la sociedad como persona jurídica la que desarrolla la actividad o explotación económica es ella, y no sus socios, quien adquiere la condición de empresario.

En cuanto a la segunda cuestión, hay que diferenciar aquellas operaciones en las que se transmiten los activos de una sociedad (*asset deal*) y que implican un cambio en la titularidad de la empresa, de aquellas otras en las que se transmiten las acciones o participaciones (*shared deal*) en el capital social. En el primero de los casos se produce una sucesión empresarial, mientras que en el segundo, la titularidad de la empresa permanece inalterada.

El TRLSC dedica sus artículos 106 a 112 a la transmisión de las participaciones en las sociedades de responsabilidad limitada, y los artículos 120 a 125 al traspaso de

---

<sup>316</sup> Art. 1 del C. Com. “Son comerciantes para los efectos de este Código: 1. ° Los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente. 2. ° Las compañías mercantiles o industriales que se constituyen con arreglo a este Código.”

las acciones de las sociedades anónimas. En cuanto a la formalización de esas transmisiones, se puede producir de diferentes maneras bien *inter vivos* bien *mortis causa*, pero ninguna provoca un cambio de empresario ni una alteración de la titularidad o del ejercicio de la actividad empresarial, que corresponde al empresario social. Es indiferente cuantas veces se transmitan las acciones y participaciones, la persona jurídica es la misma y se mantienen intactos sus datos registrales y su número de identificación fiscal.

Por tanto, la transmisión de acciones y participaciones no constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, sencillamente porque no se ha producido ninguna sucesión, no hay un acto traslativo de la titularidad de la empresa, ni una sucesión en el ejercicio de la misma, no existe un titular anterior al que calificar de deudor principal y junto al que se sitúe el responsable porque la figura del empresario no varía, se mantiene intacta.

En este punto volvemos a recurrir a la doctrina laboral, DESDENTADO BONETE<sup>317</sup>, en relación con el artículo 44 del ET, señala que la transmisión de estos títulos puede conllevar un cambio en el control del capital social, pero en ningún caso un cambio en la persona del empresario, ya que continúa siendo empresario la sociedad, por lo que no se produce sucesión empresarial alguna. Para alcanzar esta conclusión se apoya en lo señalado por la Sala de lo Social del TS en su sentencia de 30 de abril de 1999<sup>318</sup>, en la que se incide en que la adquisición de las acciones de una empresa por otra no implica la sucesión al conservarse la titularidad formal de las distintas empresas. En sentencias recientes<sup>319</sup>, la Sala de lo Social del TS incide en esta

---

<sup>317</sup> DESDENTADO BONETE, A. “La sucesión de empresa: una nueva lectura del nuevo artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores desde la Jurisprudencia”. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*. Nº 38. Pág. 244.

<sup>318</sup> Sentencia del TS de 30 de abril de 1999 (Rec. Nº 4003/1998) “...ya que por una parte la adquisición de las acciones de una empresa por otra no puede equipararse con la absorción que implica la extinción de la sociedad absorbida, como ha declarado la Sala en su sentencia de 19 de Enero de 1987 y el hecho de que el Grupo de Empresas implique en determinados casos una sola unidad económica que comporte una comunicación de responsabilidades frente a sus trabajadores, tampoco se traduce ni en una confusión ni en una sucesión, siempre que se conserve la titularidad formal de las distintas empresas y estas sigan siendo el marco de organización dirección y gestión diferenciado en que tienen lugar y se desenvuelven las relaciones laborales de sus trabajadores.”

<sup>319</sup> Ente otras, STS (Sala de lo Social) de 20 de diciembre de 2012 (Rec. Nº 527/2012), con DESDENTADO BONETE como ponente “...De ahí que el simple cambio de partícipes en el capital

idea al afirmar que no se puede identificar la transmisión de una empresa o de un establecimiento industrial como conjunto empresarial con la transmisión de participaciones sociales ya que, en esos casos, la sociedad continúa siendo titular de la empresa aunque cambie de participantes.

La argumentación que desarrolla la doctrina laboral puede extenderse sin problemas al ámbito tributario. La transmisión de títulos representativos del capital social, al igual que no perjudica los derechos de los trabajadores, tampoco afecta a la posibilidad de cobro de las deudas tributarias pendientes por parte de la Administración Tributaria ya que, tanto en el caso de las sociedades limitadas, como en el de las sociedades anónimas, la responsabilidad por las deudas sociales (entre ellas, las tributarias) de los socios quedan limitadas al importe del capital aportado, lo que implica que si unos socios venden sus títulos, los adquirentes responderán por el mismo importe que lo hacían los anteriores.

Pueden plantearse dudas en relación con la transmisión de acciones de las sociedades comanditarias, ya que en estas sociedades existen dos tipos de socios con una responsabilidad diferente sobre las deudas sociales. En primer lugar, los socios colectivos que responden personal, solidaria e ilimitadamente de las deudas sociales, y en segundo término, los socios comanditarios que limitan su responsabilidad al importe de la aportación realizada a la sociedad, lo que podría llevar a pensar que la transmisión de las acciones podría dar lugar, en el caso de que ocupara la posición de socio colectivo-administrador, a la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial del adquirente. No obstante, al igual que en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada y de las sociedades anónimas<sup>320</sup>, la transmisión de las acciones de una sociedad comanditaria no implica en ningún caso una sucesión en el ejercicio de la actividad que desarrolle la sociedad ni en su titularidad, la cual permanece inalterada.

Así las cosas, sólo en aquellos supuestos en los que la Administración Tributaria pruebe que el socio, o los socios, han utilizado la sociedad para eludir la relación

---

social no haya alterado el régimen de responsabilidad en perjuicio de sus trabajadores, porque los socios salientes, como personas físicas, no respondían de las deudas sociales fuera del límite de sus aportaciones de capital y salvo supuestos de levantamiento del velo”

<sup>320</sup> De hecho a las sociedades comanditarias por acciones les resulta de aplicación la LSC que también establece el régimen jurídico de las sociedades de responsabilidad limitada y de las sociedades anónimas.

personal con el hecho imponible de un impuesto y han realizado la adquisición de las acciones o participaciones con ánimo defraudatorio, por ejemplo, con el fin de evitar la tributación derivada de la transmisión de un bien inmueble, puede declararse la responsabilidad tributaria de los socios, pero no por sucesión de empresa, sino en todo caso, por el levantamiento del velo societario regulado en el artículo 43.1.g) y h) de la LGT.

## **5. LA TRANSMISIÓN DE CARTERAS DE CRÉDITOS**

En la actualidad, las entidades financieras han visto aumentado el número de créditos impagados, éste ha sido el detonante del desarrollo de unos negocios hasta ahora poco conocidos en nuestro país como son los *non performing loans* o lo que es lo mismo, operaciones de adquisición de carteras de créditos fallidos.

En la parte compradora normalmente figuran grandes fondos de inversión extranjeros, aunque también los hay nacionales, con la intención, como destacan PÉREZ LÓPEZ, MOYA FERNÁNDEZ y TRIGO SIERRA<sup>321</sup>, de obtener una amplia rentabilidad haciéndose con la toma de control de inmuebles para reacondicionarlos y venderlos o consiguiendo un recobro rápido de los créditos a través de procedimientos judiciales o aproximaciones extrajudiciales al deudor cedido.

Estas carteras pueden contener toda clase de créditos, aunque según los datos contenidos en el Boletín estadístico del Banco de España<sup>322</sup>, la mayor parte de los créditos impagados de las entidades financieras se corresponden con deudas de empresas por préstamos bancarios o préstamos hipotecarios. En base a esto, vamos a centrar nuestro análisis en las consecuencias que la transmisión de esos créditos puede suponer para el adquirente, y en particular, en si puede implicar una sucesión de empresa, y por tanto conllevar su declaración como responsable solidario de las obligaciones tributarias pendientes de la empresa deudora principal.

---

<sup>321</sup> PÉREZ LÓPEZ, A. MOYA FERNÁNDEZ, A.J. y TRIGO SIERRA, E. “Cuestiones prácticas en las ventas de carteras de créditos”. *Revista de Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 33, septiembre de 2012. Págs. 46-47.

<sup>322</sup> Se pueden consultar en su web [www.bde.es](http://www.bde.es).

En la gestión de estas carteras, el adquirente puede negociar con el deudor el pago de la deuda de forma extrajudicial o por el contrario, instar el inicio de un procedimiento de ejecución del préstamo en cuestión, o subrogarse en la posición de la entidad financiera vendedora en el caso de que dicho procedimiento estuviese ya en curso.

### **5.1. Créditos hipotecarios**

En los créditos hipotecarios, la negociación extrajudicial con el deudor hipotecario puede implicar la venta directa del inmueble o, en el caso de existir un proceso judicial abierto éste puede culminar con la adjudicación del mismo al fondo de inversión acreedor, bien porque la subasta judicial ha quedado desierta y se lo ha adjudicado por el 60% de su valor de tasación, o bien porque ha pujado por él directamente. Recordemos que la rentabilidad de la compra de carteras que incluyen este tipo de créditos deriva precisamente de las operaciones de venta de los inmuebles hipotecados por lo que su objetivo en todo caso consiste en asegurar su adquisición.

Pues bien, la adquisición de un inmueble que ha pertenecido a un sujeto que desarrollaba una actividad o explotación económica en ese lugar implica el riesgo de sucesión de empresa. A este tema ya hicimos referencia en un apartado anterior, sin embargo, conviene recordar que la doctrina laboral permite declarar la sucesión empresarial en los supuestos de adjudicación judicial de un inmueble, siempre que el mismo se pueda calificar de unidad productiva autónoma, como puede ser una instalación hotelera, y que esta interpretación es extensible al ámbito tributario.

Por tanto, en aquellos casos en los que un fondo de inversión que ha adquirido una cartera de créditos, entre otros créditos hipotecarios, se haga con la titularidad de un inmueble en el que el deudor hipotecado venga desarrollando su actividad o explotación económica y que disponga de todo lo necesario para su continuación, se producirá el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial del artículo 42.1.c) de la LGT. Si el deudor hipotecario tuviera obligaciones tributarias pendientes derivadas del desarrollo de su actividad, el fondo de inversión responderá de ellas como responsable solidario.

## **5.2. Créditos empresariales sin garantía real**

Otro supuesto diferente es el de los créditos empresariales sin garantía real en los que para conseguir su recobro el fondo de inversión suele acordar extrajudicialmente con el deudor la entrega de determinados bienes. Si el fondo de inversión obtiene la titularidad de un inmueble, al igual que en supuesto de adjudicación de inmuebles hipotecados, puede plantearse su responsabilidad tributaria como sucesor empresarial. También puede ocurrir que el deudor en lugar de entregar un inmueble decida liberarse de la deuda transmitiendo directamente una rama de actividad, en este caso las consecuencias serán diferentes dependiendo del tipo de deudor y de cómo se instrumente la transmisión. Si el deudor es una persona jurídica que transmite una rama de actividad mediante una escisión parcial, habrá sucesión de empresa, sin embargo, si lo que hace es transmitir participaciones o acciones de su capital social, no. Por el contrario, si el deudor que transmite la rama de actividad es una persona física se producirá en todo caso una sucesión empresarial.

Además, en este tipo de créditos puede acordarse la entrega de otro tipo de bienes, como pueden ser, por ejemplo, máquinas o instrumentos de industria con un valor suficiente como para saldar la deuda. Como norma general la responsabilidad tributaria no se extiende a la transmisión de elementos aislados, sin embargo, en aquellos supuestos en los que un elemento permite la continuación de la actividad se considera que existe sucesión empresarial y en consecuencia responsabilidad tributaria, y eso es lo que puede ocurrir en estos supuestos, que el bien entregado por el deudor al fondo de inversión sea de tal relevancia que permita la continuación de la explotación o actividad económica que se venía desarrollando. No obstante, la sucesión de empresa que se produce en estos supuestos no sería una sucesión jurídica, sino de hecho.

## **6. LA COMPRAVENTA CON PACTO DE RESERVA DE DOMINIO**

En virtud del contrato de compraventa, uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar un precio cierto. Es frecuente que el pago de ese precio cierto sea diferido en uno o más plazos por acuerdo de los contratantes. No obstante, en esos casos se suelen introducir medidas para garantizar el cobro del precio total aplazado, entre otras, el pacto de reserva de dominio.



Con este pacto de reserva se establece una condición suspensiva referida a la consumación de la venta<sup>323</sup>, de esta forma el comprador no adquiere el dominio hasta que paga el precio total del bien, es decir, con la entrega material de la cosa no se produce la transmisión de la propiedad, lo que posibilita, en caso de incumplimiento del comprador, que el vendedor pueda recuperar la posesión del bien.

En principio, el pacto de reserva de dominio se empleaba como garantía en negocios de compraventa de vehículos o electrodomésticos, no obstante, no existe impedimento legal para pactar esta medida como garantía en la venta a plazos de un inmueble, de maquinaria industrial, o incluso de una empresa considerada como una unidad productiva autónoma. En relación con esto, debemos plantearnos qué consecuencias prácticas conlleva la recuperación del dominio sobre estos bienes por parte del vendedor así como la posibilidad de que esa recuperación constituya el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

Como ya hemos puesto de manifiesto en líneas anteriores, la jurisprudencia laboral viene señalando que la transmisión de un inmueble vacío no implica una sucesión de empresa ya que dicho bien por sí solo no puede calificarse como una entidad económica con identidad propia. Por el contrario, en aquellos casos en los que junto con el inmueble se entregan máquinas, bienes muebles, útiles, etc. suficientes para continuar la actividad empresarial, sí que existe riesgo de sucesión de empresa.

La responsabilidad laboral y la responsabilidad tributaria son figuras paralelas que comparten naturaleza, configuración y finalidad, por lo que entendemos que lo señalado por la jurisprudencia laboral es extensible al ámbito tributario. De esta forma, cuando un inmueble comprado a plazos, que se utiliza para el desarrollo de una actividad o explotación económica, es recuperado por el comprador en base al pacto de reserva de dominio no habrá sucesión empresarial si el inmueble carece de todo lo necesario para el desarrollo de la actividad, en caso contrario, sí que existirá esa posibilidad.

En cuanto a la recuperación por el vendedor de un bien que, aunque aislado, sea de tal importancia que permita la continuación de la explotación o la actividad, la jurisprudencia tributaria no requiere para apreciar la sucesión empresarial, la sucesión

---

<sup>323</sup> PÉREZ CANET, R.M. “El pacto de reserva de dominio”. *Derecho y Opinión*. Nº 1/1993. Pág. 102.

de todos los elementos personales y materiales, ni una transmisión jurídica de la titularidad de la empresa, sino simplemente que la adquisición permita proseguir la explotación o actividad.

Por tanto, para considerar que existe responsabilidad tributaria por sucesión de empresa de un sujeto que recupera la posesión de un bien, es imprescindible que dicho bien constituya “una unidad económica o funcional que posibilite la permanencia de la explotación económica”<sup>324</sup>. En este último supuesto entendemos que no habría una sucesión jurídica de empresa sino que, en su caso, podría existir una sucesión de hecho. No obstante, son supuestos complejos que requieren para su calificación de una debida individualización y análisis pormenorizado por parte de la Administración Tributaria.

Cuando el bien objeto del contrato de compraventa con pacto de reserva de dominio es una empresa entendida como organización unitaria, el vendedor conserva su propiedad dominical hasta que haya visto satisfecho el pago total acordado, mientras, el comprador recibe la posesión de la empresa pudiendo desarrollar su objeto. En este caso resulta patente la diferenciación entre propietario de la empresa (el vendedor) y el titular de la empresa (el comprador, que es el que desarrolla de forma habitual, personal y directa la actividad). Ante el incumplimiento del comprador, el vendedor recupera la empresa, es decir, el comprador dejará de tener facultades de gestión y dirección en la misma, que recaerán de nuevo en el vendedor, produciéndose una verdadera sucesión empresarial.

En cuanto a su calificación como sucesión jurídica o de hecho, entendemos que la operación que da lugar a la recuperación de la empresa es el negocio jurídico de compraventa con derecho de reserva de dominio, y que con dicha recuperación se produce la transmisión de la titularidad de la empresa del comprador al vendedor, por lo que, desde nuestro punto de vista, nos encontramos ante un supuesto de sucesión jurídica de empresa.

---

<sup>324</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 2 de octubre de 2008 (Rec. N° 6991/2001).

## **7. TRANSMISIÓN DE UN CENTRO O RAMA DE ACTIVIDAD**

### **7.1. Aportación no dineraria de rama de actividad**

A través de una aportación no dineraria se incorporan al capital social de una entidad, ya existente o de nueva creación, bienes o derechos patrimoniales distintos del dinero pero susceptibles de una valoración económica. No obstante, es en aquellos supuestos en los que la aportación no dineraria consiste en una rama de actividad de otra entidad o en una empresa de uno de los socios en los que se plantea la posibilidad de que la entidad beneficiaria sea declarada responsable de las obligaciones tributarias pendientes derivadas de dicha actividad.

Según lo establecido en el artículo 70.1 de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles<sup>325</sup> (en adelante, LMESM) y en el artículo 76.3 de la LIS<sup>326</sup> (reproduce el contenido del artículo 83.3 del TRLIS), la aportación no dineraria de rama de actividad implica la escisión parcial de la sociedad aportante.

Como ya vimos en líneas anteriores, en la escisión parcial no se produce la disolución de la entidad transmitente, sino que la misma mantiene su identidad una vez producida la separación de la rama de actividad. Estas circunstancias pueden constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, para aclarar esta cuestión analizaremos qué es una rama de actividad así como su posible identificación con el concepto de empresa.

---

<sup>325</sup> Ley /2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Art. 70.1 “Se entiende por escisión parcial 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 de nueva creación o ya existentes, recibiendo los socios de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria.”

<sup>326</sup> Art. 76.3 de la LIS “Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.”

La Directiva 90/434/CEE<sup>327</sup> en su artículo 2.i) definió una rama de actividad como “conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización, una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”. La LIS de 1995, en la redacción del artículo 97.4 vigente hasta 1999, siguió la línea de la Directiva e identificó el concepto de rama de actividad con “el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica determinante de una explotación económica”.

No obstante, la Ley 50/1998<sup>328</sup>, amplió el concepto de rama de actividad al introducir una modificación en la redacción del mencionado precepto de la LIS, señalando que “se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”.

A día de hoy, la Directiva 2009/133/CE<sup>329</sup>, y la actual LIS<sup>330</sup> reproducen estas definiciones, lo que se puede interpretar como que forman una rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales capacitados para constituir una unidad económica autónoma, y no sólo aquellos que realmente la constituyan.

Ahora bien, la DGT ha realizado una interpretación más restrictiva del concepto de rama de actividad, así como de en qué consiste su aportación a una sociedad<sup>331</sup>,

---

<sup>327</sup> Directiva del Consejo de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembro.

<sup>328</sup> Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>329</sup> Vid. Art. 2.j) de la Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009 relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

<sup>330</sup> Art. 76.4 de la LIS “Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”.

<sup>331</sup> La DGT trata estas cuestiones, entre otras, en la siguientes Consultas Vinculantes: nº V2634-10, de 3 de diciembre de 2010; nº V3565-13, de 11 de diciembre de 2013; nº V2105-15, de 10 de julio de 2015; nº V2193-15, de 15 de julio; nº V2374-15, de 28 de julio de 2015.

señalando que “solo aquellas operaciones de aportación no dineraria de rama de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede del adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS” y destacando además una exigencia implícita en el concepto de rama de actividad, como es que “la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma”.

Asimismo, afirma que “el propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas”, excluyendo del régimen fiscal especial aquellos supuestos en los que sólo se aporten elementos aislados de una rama de actividad<sup>332</sup>.

Por su parte, el TS<sup>333</sup> ha profundizado en el concepto y alcance de rama de actividad señalando una serie de condiciones que deben concurrir en una rama de actividad para ser considerada como tal:

- Debe estar integrada por un conjunto de elementos que pueden ser bienes pero también personas
- El conjunto de elementos patrimoniales debe estar formado por activo y pasivo
- Debe ser una rama de actividad de la propia sociedad aportante
- El conjunto de elementos que la integran deben crear una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras

---

<sup>332</sup> Consulta Vinculante de la DGT nº V2033-15.

<sup>333</sup> Sentencias del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de octubre de 2009 (Rec. Nº 7164/2004) y de 20 de julio de 2014 (Rec. Nº 5175/2011).

- Debe ser funcional
- La sociedad beneficiaria debe desarrollar una actividad con los elementos aportados

En definitiva, según se desprende de lo señalado por la DGT, así como por lo dispuesto por el Alto Tribunal, el concepto de rama de actividad requiere que el patrimonio aportado haya constituido una unidad económica que hubiera desarrollado una actividad económica en sede del transmitente y que, a su vez, sea susceptible de seguir desarrollándola en sede del adquirente. Además, es necesario que cuente con una organización diferenciada<sup>334</sup>.

Una vez expuestas las diferentes definiciones de rama de actividad, consideramos que dicho concepto se identifica completamente con el de empresa ya que ambos se refieren a unidades productivas integradas por diferentes elementos que conforman un conjunto unitario y funcional. Ahora bien, conforme señala el artículo 84 de la LIS, en aquellos casos en los que se lleve a cabo la segregación de una rama de actividad se transmiten al adquirente los derechos y las obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. Esta precisión que realiza el legislador en cuanto a la subrogación en los derechos y en las obligaciones tributarias puede plantear diferentes interpretaciones acerca de si el artículo 84 de la LIS excluye del ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT estas operaciones.

Por un lado, se podría considerar que el artículo 84 de la LIS es una norma especial, cuya aplicación se ha de anteponer a la LGT, sin embargo, la DGT<sup>335</sup> ha dirimido esta cuestión al afirmar que la eventual aplicación del artículo de 84 de la LIS no impide la aplicación del artículo 42.1.c) de la LGT respecto de otras obligaciones tributarias que pudieran existir distintas de aquellas a las que hace referencia la LIS. En concreto, “las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular de la actividad y que deriven del ejercicio de la explotación o actividad económica en la que se sucede,

---

<sup>334</sup> No obstante, hay que tener en cuenta que estos requisitos se exigen para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en la LIS para las aportaciones de ramas de actividad, la LGT es más laxa a la hora de determinar las circunstancias que deben concurrir para concluir que nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c).

<sup>335</sup> Consulta Vinculante nº V1153-14 de la DGT, de 25 de abril de 2014.

incluyéndose entre dichas obligaciones las derivadas de retenciones e ingresos a cuenta”.

De esta forma, consideramos que la aportación no dineraria de una rama de actividad puede generar el nacimiento de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa de la entidad beneficiaria siempre que existan obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad aportada.

## **7.2. Aportaciones no dinerarias de los socios**

El artículo 63 de la LSC<sup>336</sup> contempla la posibilidad de ampliar el capital social de una entidad mediante aportaciones no dinerarias de sus socios. Dichas aportaciones pueden consistir en bienes muebles e inmuebles, en derechos de crédito o en empresas.

En aquellos supuestos en los que se aporte una unidad productiva que pueda identificarse con el concepto de empresa existirá una sucesión empresarial entre el socio aportante y la sociedad beneficiaria, por lo que si existen obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad o explotación económica, la sociedad deberá responder de ellas como responsable solidaria en base a lo señalado en el artículo 42.1.c) de la LGT. Asimismo, consideramos que si se aportan bienes aislados que permitan continuar con la actividad económica que se venía desarrollando en sede del aportante, también se producirá el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

## **7.3. Otros supuestos de transmisión parcial de la empresa**

La transmisión de una rama de actividad no se produce solo en el ámbito societario, sino que puede tener lugar entre empresarios personas físicas, por ejemplo, en aquellos casos en los que se enajene un establecimiento de la empresa o un centro de trabajo.

---

<sup>336</sup> Art. 63 de la LSC “En la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las acciones o participaciones atribuidas.”

Al igual que ocurría en los supuestos analizados anteriormente, para que estas operaciones constituyan el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, es imprescindible que el objeto de la transmisión, conforme destaca MORÓN PÉREZ<sup>337</sup>, tenga una entidad funcionalmente autónoma. En este sentido se posiciona el legislador laboral, al incluir en el ámbito del artículo 44 del ET “el cambio de titularidad de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma”.

---

<sup>337</sup> MORÓN PÉREZ, M.C. “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas... Op. Cit. Págs. 142-143.



## **CAPÍTULO CUARTO**

### **LA SUCESIÓN EMPRESARIAL DE HECHO**

---



## I. CONSIDERACIONES GENERALES

### 1. CONCEPTO Y JUSTIFICACIÓN DE LA SUCESIÓN DE HECHO

La sucesión empresarial *de facto* es aquella en la que, sin que se formalice un acto expreso de transmisión jurídica, se mantiene en lo fundamental la actividad o explotación económica de una empresa que aparentemente ha cesado en su ejercicio. No requiere una sucesión de todos y cada uno de los elementos personales y materiales de la empresa originaria, sino sólo de los necesarios para continuar el ejercicio de la explotación.

Tal y como hemos señalado en líneas anteriores, la LGT de 1963 no la contemplaba expresamente, lo que no impidió que infinidad de pronunciamientos jurisprudenciales<sup>338</sup> hayan venido declarando la responsabilidad tributaria del sucesor *de facto* de una empresa tomando como referencia la doctrina de la Sala de lo Social del TS<sup>339</sup>, en relación con el artículo 44 del ET. Según la jurisprudencia social, la responsabilidad solidaria de las obligaciones laborales no se producía sólo cuando la sucesión de empresas se llevaba a cabo mediante actos jurídicos, sino también cuando se instrumentaba la sucesión a través de mecanismos diversos dirigidos a esquivar el pago de las deudas.

En el ámbito tributario, su reconocimiento legal como presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria llegó con la LGT de 2003, en concreto con el artículo 42.1.c) que introdujo, junto con la sucesión en la titularidad, “la sucesión en el ejercicio” como determinante del nacimiento de la responsabilidad tributaria. Esta inclusión expresa respondía, por un lado, a la necesidad de impedir los intentos de elusión de las obligaciones tributarias por parte de los empresarios que cesaban aparentemente en el ejercicio de su actividad pero que la continuaban desarrollando bajo una apariencia distinta, y por otro, confirmaba lo dispuesto por la Comisión para el estudio del

---

<sup>338</sup> Entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de mayo de 2008 (Rec. N° 8341/2002), señalaba que la sucesión de hecho en el ejercicio de la actividad empresarial era subsumible en el presupuesto de hecho del artículo 72 de la LGT de 1963.

<sup>339</sup> STS (Sala de lo Social) de 24 de noviembre de 1987.

borrador del Anteproyecto de la LGT en su informe de 23 de enero de 2003<sup>340</sup>, que señalaba que “se incluyen, expresamente, los supuestos de sucesión de hecho, donde es más necesario el precepto, pues estamos ante situaciones en las que los deudores, de manera fraudulenta, eluden el pago del tributo mediante la concatenación de diferentes personas en el ejercicio de la actividad”.

## **2. REQUISITOS DETERMINANTES PARA LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA**

El legislador en el artículo 42.1.c) de la LGT no concreta las circunstancias que han de concurrir para considerar que se ha producido una sucesión empresarial de hecho, sino que se limita a señalar como responsables a aquellos que sucedan en el ejercicio de la explotación o actividad económica, pero ¿cuándo se produce la sucesión en el ejercicio? Los tribunales han sido conscientes de las dificultades que la aplicación de este presupuesto de hecho puede plantear, así como de la falta de seguridad jurídica que puede suponer declarar a un sujeto responsable por entender que ha continuado de *facto* el ejercicio de la actividad de otro. Por ello, han determinado dos requisitos<sup>341</sup> que, necesariamente, han de concurrir para considerar que nos encontramos ante un supuesto de sucesión empresarial de hecho determinante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

En primer lugar, es necesario que existan elementos coincidentes entre la actividad de la sucedida y de la sucesora. Esta vinculación debe ser de tal importancia que rebase los factores de coincidencia ocasional, así se establece, entre otras, en la sentencia del TSJ de Andalucía de 24 de octubre de 2011<sup>342</sup>, que señala que “deben

---

<sup>340</sup> AAVV. “Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva LGT”. Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. 23 de enero de 2003. Págs. 24-25.

<sup>341</sup> ÁLVAREZ ARROYO, F. “Análisis jurisprudencial de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica”. [Documento en línea] *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Nº 1, 2002. [Consulta: 22/01/2014] Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>. Señalaba que los requisitos para determinar la existencia de una sucesión de hecho eran tres: subsistencia de elementos clave de la actividad económica, solución de continuidad razonable y sincronización de los elementos indiciarios Artículo sobre la Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica. Sentencia comentada del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 20 de octubre de 2002. Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona, 2003.

<sup>342</sup> STSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de octubre de 2011 (Rec. Nº 2747/2004).

permitir inferir con enlace preciso y directo, de acuerdo con las reglas del criterio humano y casi con carácter de evidencia” la sucesión en la explotación.

En segundo lugar, es preciso que la sucesión empresarial se produzca sin solución de continuidad. Esto implica que la explotación desarrollada por la empresa que cesa en su actividad debe proseguirla la empresa sucesora.

Para acreditar la concurrencia de estos requisitos la Administración, según establece el artículo 106 de la LGT<sup>343</sup>, puede recurrir a cualquier medio de prueba admitido en Derecho. No obstante, hay que tener en cuenta que los medios de prueba a los que remite la LGT, esto es, los establecidos en el CC<sup>344</sup> y en la LEC<sup>345</sup>, están configurados para desarrollar una actividad probatoria en el ámbito judicial, por lo que resulta imprescindible adaptarlos al procedimiento administrativo tributario, y en particular, al procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, para que cumplan con su finalidad.

Asimismo, el legislador hace especial referencia al valor probatorio de las diligencias extendidas en el desarrollo de los procedimientos tributarios<sup>346</sup>, así como al de las presunciones en materia tributaria<sup>347</sup>, en este último medio de prueba centraremos nuestra atención en las líneas que siguen.

## **II. MEDIOS DE PRUEBA DE LA SUCESIÓN DE HECHO: LAS PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA**

En el ámbito tributario, los medios de prueba más frecuentemente utilizados son: la prueba documental, tanto documentos públicos como privados, las declaraciones de las partes intervinientes ante los requerimientos que se pudieran practicar, los dictámenes periciales y, en determinados casos, las presunciones.

---

<sup>343</sup>Art. 106.1 de la LGT “En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

<sup>344</sup> Los artículos 1249 a 1253 del CC relativos a las presunciones han sido derogados por el apartado 2.1º de la Disposición Derogatoria Única de la LEC

<sup>345</sup> Vid. Art. 299 y ss. de la LEC.

<sup>346</sup> Vid. Art. 107 de la LGT

<sup>347</sup> Vid. Art. 108 de la LGT

Es precisamente en la sucesión empresarial *de facto* donde las presunciones adquieren una importancia máxima en la acreditación de la realización del presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, esto se debe a que normalmente cuando se produce no existen pruebas directas o, si las hay, no son concluyentes por sí solas.

Para definir qué es una presunción, así como para determinar qué circunstancias deben concurrir para considerar probado el hecho presunto de la sucesión, recurriremos a lo dispuesto en la LGT y en la LEC y lo pondremos en relación con los requisitos que ha venido perfilando la doctrina económico-administrativa.

Conforme señala la LEC en sus artículos 385.1<sup>348</sup> y 386<sup>349</sup>, existen dos clases de presunciones, las legales, que son aquellas que se encuentran establecidas por la Ley y que dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca agilizando la actividad probatoria; y las judiciales, en las que a partir de unos hechos cuya veracidad se encuentra demostrada se presume la certeza de un hecho presunto siempre que exista un nexo preciso y directo entre ellos.

Por su parte, la LGT también distingue entre las presunciones que establecen las normas tributarias y las que no. Entre las primeras encontramos la presunción de certeza, por ejemplo<sup>350</sup>, de los hechos contenidos en las diligencias expedidas por la Administración y aceptadas por el obligado tributario del procedimiento<sup>351</sup>, los datos y elementos de hecho que los obligados tributarios consignen en las autoliquidaciones,

---

<sup>348</sup> Art. 385.1 de la LEC “Las presunciones que la ley establece dispensan de la prueba del hecho presunto a la parte a la que este hecho favorezca. Tales presunciones sólo serán admisibles cuando la certeza del hecho indicio del que parte la presunción haya quedado establecida mediante admisión o prueba.”

<sup>349</sup> Art. 386 de la LEC “1. A partir de un hecho admitido o probado, el tribunal podrá presumir certeza, a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.

2. Frente a la posible formulación de una presunción judicial, el litigante perjudicado por ella siempre podrá practicar la prueba en contrario a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior”

<sup>350</sup> Existen otros muchos ejemplos de presunciones legales establecidas por las normas tributarias, por ejemplo, las presunciones de hechos imponibles contenidas en el artículo 4 de la LISD o la presunción del artículo 108 de la LMV.

<sup>351</sup> Art. 107.2 de la LGT “Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”

declaraciones, comunicaciones y demás elementos que presenten<sup>352</sup>, así como también se presume como cierta la titularidad de cualquier bien o derecho que conste en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público<sup>353</sup>.

En cuanto a las presunciones judiciales o, como las denomina GUTIÉRREZ BENGOCHEA<sup>354</sup>, “presunciones aplicadas por el ser humano”, son las más utilizadas por la Administración Tributaria para probar la existencia de una sucesión *de facto* debido a que son el único instrumento con el que puede demostrar que se ha producido un cese ficticio en el ejercicio de una actividad y se ha continuado bajo una apariencia distinta.

No obstante, las presunciones que no están establecidas en la Ley conllevan necesariamente un procedimiento con una serie de requisitos, conforme señala el artículo 108.2 de la LGT<sup>355</sup> “para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.” En este sentido, PITA GRANDAL<sup>356</sup> señalaba que “un concepto válido de presunción sería el de actividad dirigida a averiguar un hecho deduciéndolo de otro hecho conocido, mediante un juicio lógico, argumentando según el nexo causal que una a uno y otros hechos”.

---

<sup>352</sup> Art. 108.4 de la LGT “Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario (...)”

<sup>353</sup> Art. 108.3 de la LGT “La Administración tributaria podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.”

<sup>354</sup> GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*. Comares. Granada, 2012. Págs. 2-3. Explica que para las presunciones judiciales “deberá existir un juicio probalístico, o al menos, un convencimiento por la persona que los aplica, de que el hecho presunto responde en buena lógica a los indicios o hechos bases sobre los que apoya su afirmación”.

<sup>355</sup> Este precepto reproducía lo dispuesto en el artículo 1.253 del CC (derogado desde enero de 2001 por la LEC) “Para que las presunciones no establecidas por la ley sean apreciables como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”.

<sup>356</sup> PITA GRANDAL, A.M. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 1998. Pág. 101.

Así las cosas, para declarar la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa es imprescindible que la Administración Tributaria evidencie de una forma sólida la sucesión en el ejercicio de la actividad o de la explotación económica, para ello no basta con probar los indicios en los que fundamente su convencimiento, sino que es imprescindible que razone y argumente por qué esos indicios la han llevado a concluir que existe una sucesión de empresa que conlleva la responsabilidad tributaria del sucesor. Esta labor es una obligación del órgano de recaudación encargado del procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria y, al mismo tiempo, un derecho del presunto responsable.

## 1. CONFIGURACIÓN DE LAS PRESUNCIONES

La estructura típica de las presunciones se encuentra dividida en tres elementos<sup>357</sup>:

### 1.1. Hecho presunto

Es aquel hecho que la Administración cree cierto pero cuya veracidad sólo puede ser demostrada de forma indirecta a través de la acreditación de los hechos base o indicios. En el caso concreto que analizamos el hecho presunto es la sucesión *de facto* de la actividad o explotación entre el deudor principal y el supuesto responsable.

### 1.2. Hechos base o indicios

Son aquellos hechos que están acreditados o cuya existencia y veracidad puede ser demostrada mediante prueba directa, de tal forma que permitan a la Administración Tributaria confirmar el hecho presunto. Los mencionados hechos son la base y el instrumento de este medio de prueba y cruciales para que la presunción sea operativa<sup>358</sup>.

En el supuesto estudiado, los hechos base o indicios son todas aquellas circunstancias fácticas cuya concurrencia conduce a la Administración Tributaria a la

---

<sup>357</sup> Así lo determinan, entre otros, los siguientes autores: GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. *Las presunciones y ficciones...* Op. Cit. Págs. 13-15. MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Monografías Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid, 1996. Pág. 88-89. PITA GRANDAL, A.M. *La prueba en el procedimiento...* Op. Cit. Págs. 102-103. ROZAS VALDÉS, J.A. *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*. Marcial Pons, IEF. Madrid, 1993. Pág. 22.

<sup>358</sup> GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. *Las presunciones y ficciones...* Op. Cit. Pág. 13.



creencia de que se ha llevado a cabo la sucesión en el ejercicio de la actividad o explotación económica con la única finalidad de eludir las obligaciones tributarias pendientes de ésta.

Para probar cualquier hecho hay que demostrar su conformidad con la realidad, en el caso de los indicios la prueba de su veracidad debe ser rotunda, ya que de ellos depende dar por válida la sucesión de empresa. Además, no basta con que se pruebe un indicio de manera aislada, sino que es necesaria la prueba de un número suficiente como para concluir que el resultado lógico de su examen es la sucesión empresarial de hecho.

### **1.3. Conexión entre los indicios y el hecho presunto**

Conforme señala la LEC<sup>359</sup>, el enlace debe ser “preciso y directo según las reglas del criterio humano”. MARÍN-BARNUEVO FABO<sup>360</sup> criticó el carácter jurídico indeterminado de la expresión “reglas del criterio humano” empleada por el legislador, y trató de determinar su significado acudiendo a otras denominaciones empleadas en Derecho para esa misma realidad, finalmente definió estas “reglas del criterio humano” como “el conjunto de conocimientos extrajurídicos adquiridos por el operador jurídico a lo largo de su vida que constituyen, pese a su integración inconsciente, un elemento decisivo en la valoración de los distintos hechos aportados al proceso o procedimiento y contribuyen a una mejor interpretación y ponderación de las normas”.

Centrándonos en las presunciones aplicadas a la sucesión de empresa del artículo 42.1.c) de la LGT, la Administración encuentra ese enlace preciso y directo en su propia experiencia que demuestra que la concurrencia de determinados hechos (indicios) implica, como norma general, la sucesión en el ejercicio de una actividad económica. Esto es lo que se conoce como “el fundamento lógico” de las presunciones en cuanto la práctica manifiesta la predisposición constante a la repetición de los mismos comportamientos<sup>361</sup>. El TEAC ha confirmado en diferentes resoluciones la viabilidad del fundamento lógico como forma de probar el nexo racional entre los indicios y el

---

<sup>359</sup> Art. 386.1 de la LEC

<sup>360</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas...* Op. Cit. Pág. 88-89.

<sup>361</sup> MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas...* Op. Cit. Pág. 89. Desarrolla la idea del fundamento lógico como vínculo entre los indicios y el hecho presunto haciendo referencia a DÖHRING.

hecho presunto para poder llegar a la convicción de que se trata de un supuesto de sucesión empresarial *de facto*<sup>362</sup>.

## 2. CARÁCTER *IURIS TANTUM* DE LAS PRESUNCIONES

Las presunciones en las que la Administración Tributaria apoya la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial *de facto* son siempre *iuris tantum*, es decir, admiten prueba en contrario<sup>363</sup>.

Así las cosas, el responsable puede rebatir la presunción en la se basa la decisión de la Administración Tributaria de diferentes formas.

En primer término, puede tratar de desvirtuar que los indicios tenidos en cuenta en el proceso presuntivo sean realmente indicativos de una sucesión de empresa. Por ejemplo, algunos de los indicios empleados con más frecuencia por la Administración tributaria para sustentar la existencia de una sucesión *de facto* son: la coincidencia del objeto social de ambas empresas o del epígrafe del IAE en el que están dadas de alta o incluso de los proveedores que las abastecen. No obstante, estas circunstancias son fácilmente rechazables por el responsable ya que muchas empresas se dedican a una misma actividad económica y tienen un mismo objeto social, además esas coincidencias justifican la identidad entre los proveedores de ambas, ya que, si tienen el mismo objeto social y se dedican a lo mismo y lo hacen en el mismo territorio, es razonable que compren las existencias a los mismos proveedores, al ser los que operan en esa zona territorial.

Asimismo, el responsable puede, no ofrecer una contraprueba, sino desmontar la operación deductiva desarrollada por la Administración Tributaria. Recordemos que, según exige la LEC<sup>364</sup>, así como el artículo 108.2 de la LGT, es imprescindible establecer el enlace preciso y directo existente entre el hecho (o los hechos) demostrado y aquel que se trate de deducir, es decir, se debe motivar el razonamiento lógico que

---

<sup>362</sup> Entre otras, se hace referencia al fundamento lógico en materia de presunciones en las siguientes resoluciones del TEAC: nº 00/4666/2002 de 15 de junio de 2005, nº 00/155/2006 de 13 de junio de 2007.

<sup>363</sup> Ahora bien, hay que tener en cuenta que las presunciones legales se pueden clasificar en relativas o absolutas según admitan, o no, prueba en contrario. Vid. LÓPEZ MOLINO, A.M. *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*. Aranzadi. Pamplona, 1997. Págs. 392-394.

<sup>364</sup> Vid. Art. 386 de la LEC

permite concluir que de la concurrencia de una serie de circunstancias fácticas se infiere la existencia de una sucesión *de facto*. De hecho, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS<sup>365</sup> (cuyos fundamentos jurídicos son extensibles al procedimiento presuntivo en el ámbito tributario) considera inválida toda presunción no establecida en la Ley en la que el enlace entre el hecho base y el hecho presunto no existe, o es erróneo, absurdo o irrazonable o contrario a las normas de la sana crítica.

Esta exigencia no deja de ser una extensión de la necesaria motivación de las resoluciones prevista en el artículo 54.1.b) de la LRJAPPAC<sup>366</sup>, así como de las sentencias establecida en los artículos 120.3 de la CE<sup>367</sup> y 248.2 y 3 de la LOPJ<sup>368</sup>. No obstante, consideramos un acierto su inclusión expresa en el artículo 108.2 de la LGT en relación con las presunciones ya que destaca su importancia y reitera lo imprescindible de su cumplimiento.

En estos casos, para desvirtuar la presunción empleada por la Administración Tributaria no sería necesario aportar nuevas pruebas o contrapruebas, sino simplemente argumentar que el proceso deductivo en el que se funda la presunción carece de lógica y razonabilidad.

---

<sup>365</sup> Entre otras, las siguientes sentencias: STS nº 890/1993 (Sala de lo Civil) de 28 de septiembre, STS nº 1240/1993 (Sala de lo Civil) de 20 de diciembre, STS nº 203/2007 (Sala de lo Civil), de 21 de febrero, hacen referencia a que “la determinación del enlace o nexo lógico y directo supone un juicio de valor que está reservado a los jueces de instancia y que se tiene que respetar, en tanto no se acredite o demuestre su irrazonabilidad. Por ello y para poder destruir tal conclusión presuntiva ha de acreditarse que el Juez ha seguido un camino erróneo, no razonable y contrario a las reglas del buen criterio, y lo que se ofrece al control casacional es simplemente la sumisión a la lógica de la operación deductiva.”

<sup>366</sup> Art. 54.1.b) de la LRJAPPAC “Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho (...) b) Los que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos, reclamaciones previas a la vía judicial y procedimientos de arbitraje.”

<sup>367</sup> Art. 120.3 de la CE “Las sentencias serán siempre motivadas y se pronunciarán en audiencia pública.”

<sup>368</sup> Art. 248.2 y 3 de la LOPJ “2. Los autos serán siempre fundados y contendrán en párrafos separados y numerados los hechos y los razonamientos jurídicos y, por último, la parte dispositiva. Serán firmados por el Juez, Magistrado o Magistrados que los dicten. 3. Las sentencias se formularán expresando, tras un encabezamiento, en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hecho, hechos probados, en su caso, los fundamentos de derecho y, por último, el fallo. Serán firmadas por el Juez, Magistrado o Magistrados que las dicten.”

Lo dicho hasta ahora nos permite concluir que no vale cualquier circunstancia fáctica coincidente entre dos empresas para determinar que existe una sucesión en el ejercicio de una actividad, ya que cualquiera de ellas, individualmente considerada, puede no significar nada. Por tanto, es imprescindible que concurren varias, y que analizadas en su conjunto impliquen, sin ningún género de dudas, la existencia de una sucesión empresarial de hecho.

De esta forma, no es lo mismo que la Administración fundamente su decisión en unos hechos que, aunque probados, no son concluyentes ni aisladamente, ni considerados en su conjunto, como puede ser el caso en el que coincidan el objeto social, el epígrafe del IAE y los proveedores de dos empresas, a que junto a estas circunstancias fácticas concurren otras como que el cese de una empresa coincida con el inicio de la actividad de la otra, que se otorguen poderes generales a unas mismas personas físicas y que además se adquieran algunos de los elementos afectos a la actividad de la primera empresa por la segunda. En este sentido, el TSJ de Murcia, en su sentencia de 26 de septiembre de 2011<sup>369</sup>, resalta la importancia de la valoración de los hechos en los que se fundamenta la resolución de un procedimiento de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, señalando que “en la prueba por indicios nos encontramos con una serie de hechos que cada uno de los cuales, aisladamente considerado, puede no significar nada, pero que, tenidos en cuenta en conjunto, con una perspectiva global, nos llevan a una determinada conclusión, que debe derivarse de las circunstancias fácticas probadas, por un razonamiento que no sea ilógico, arbitrario o irrazonable.”

### **3. ANÁLISIS DE LOS DIFERENTES INDICIOS PROBATORIOS DE LA EXISTENCIA DE SUCESIÓN *DE FACTO* DE DOS EMPRESAS**

La gran variedad de elementos fácticos que pueden ser tenidos en consideración impide la elaboración de una doctrina de carácter general que sustituya el examen casuístico de cada una de las circunstancias que concurren en cada caso.

---

<sup>369</sup> STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de septiembre de 2011 (Rec. N° 17/2007).

Es obligación de la Administración Tributaria examinar y ponderar de forma restrictiva cada una de esas circunstancias y ponerlas en relación unas con otras de forma que la mera presencia de un elemento aislado no pueda servir de fundamento para la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho<sup>370</sup>. No obstante, la doctrina<sup>371</sup>, como los pronunciamientos judiciales, a los que haremos referencia a continuación, confirman la existencia de una serie de elementos fácticos cuya concurrencia supone habitualmente la declaración de responsabilidad tributaria.

En las líneas que siguen estudiaremos cada uno de estos indicios y los analizaremos dependiendo de la forma jurídica en la que se desarrolle la actividad económica. Asimismo, examinaremos la fuerza probatoria que la concurrencia de varios de estos elementos fácticos puede tener en la determinación de la existencia de una sucesión empresarial de hecho.

### **3.1. Coincidencia temporal entre el cese de la actividad de una empresa y el inicio de actividad de otra**

Ésta es la circunstancia fáctica que, con mayor frecuencia, se encuentra presente entre los diferentes indicios tenidos en cuenta por la Administración para determinar la existencia de una sucesión en el ejercicio de la actividad o explotación económica determinante de la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT<sup>372</sup>, ya que en la

---

<sup>370</sup> Resolución del TEAC nº 00/5749/2009 de 26 de abril de 2001

<sup>371</sup> GALIANO ESTEVAN, J e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Págs. 116-118. Estos autores hacen referencia a la eficacia probatoria de los siguientes hechos: las identidades y conexiones familiares de los socios y administradores de la sociedad deudora y su sucesora, la comparación de los domicilios y lugares donde se desarrolla la actividad, las fechas de inicio y fin, el tipo de actividad desarrollada, las plantillas de personal, la composición de la cartera de clientes y de proveedores, etc. A estos elementos indiciarios también hacen referencia entre otros: MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 210. ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F. *Régimen jurídico de la responsabilidad...* Op. Cit. Págs. 76-78.

<sup>372</sup> Entre otras, sentencias del TSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de octubre de 2012 (Rec. Nº 1393/2006) y de 24 de octubre de 2011 (Rec. Nº 2747/2004), del TSJ de Andalucía, Sevilla, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de febrero de 2012 (Rec. Nº 1072/2009), del TSJ de Cantabria (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de septiembre de 2000 Rec. Nº 549/1999, del TSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de junio de 2013 (Rec. Nº 1867/2009) y de 30 de septiembre de 2014 (Rec. Nº 718/2011), del TSJ de Castilla-La Mancha, Albacete (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 17 de julio de 2000 (Rec. Nº 263/1998) y de 23 de octubre de 2013 (Rec. Nº 603/2009).

mayoría de las ocasiones implica un premeditado vaciamiento de una empresa a favor de otra.

En estos supuestos, una empresa con deudas tributarias pendientes cesa en el ejercicio de su actividad al tiempo que otra de nueva creación aparece en el panorama económico desarrollando esa misma actividad, si analizamos estas operaciones que aparentemente no tienen relación encontramos una serie de datos que permiten apreciar la relación entre ambas.

En primer lugar, se observa el cese en la actividad de la empresa deudora es de forma tácita, así que minora la actividad y deja paulatinamente de presentar autoliquidaciones y de declarar imputaciones de ingresos y pagos hasta que finalmente queda inactiva. No obstante, en algunas ocasiones, normalmente cuando el empresario es una persona física, da de baja expresamente su actividad comunicando a la Administración el cese en su ejercicio<sup>373</sup>, así como la baja del IAE<sup>374</sup>.

En segundo término, el cese en el ejercicio de la empresa anterior coincide temporalmente con el inicio de la actividad de una nueva empresa. El cese en el IAE de una, coincide con el alta de la otra<sup>375</sup>. Asimismo, si la sucesora actúa mediante forma societaria, en ese tiempo se producirá la constitución de la sociedad mediante escritura pública.

Finalmente, los epígrafes del IAE de ambas empresas coinciden. La empresa cesante y la que inicia la actividad comparten un mismo epígrafe del IAE. No obstante, esta coincidencia como elemento aislado, no acredita de ninguna manera la existencia de una sucesión empresarial de hecho entre ambas, pese a lo específicos que puedan ser cada uno de los epígrafes de cada agrupación y grupo dentro de las tarifas, existen infinidad de actividades dadas de alta en cada uno de ellos, por lo que hay que ponerlo en relación con los demás datos fácticos.

---

<sup>373</sup> A través de la presentación del modelo 036 (Orden EHA/12/74/2007 de 26 de abril y Orden EHA/3695/2007 de 13 de diciembre)

<sup>374</sup> La baja en el IAE se realiza a través del modelo 840 (Orden HAC/2572/2003)

<sup>375</sup> Mediante la presentación de los modelos 840 y 848.

### 3.2. Mismo objeto de actividad

En aquellos casos en los que la actividad empresarial se realice mediante forma societaria, el objeto social debe constar de forma clara y haciendo referencia a las actividades que lo integran en los estatutos de la sociedad, así lo señala el Reglamento del Registro Mercantil<sup>376</sup> (en adelante, RRM).

Por su parte, los empresarios individuales también deben hacer constar qué tipo de actividad desarrollan mediante la presentación de declaración censal<sup>377</sup>.

Cuando existe una sucesión de hecho, coinciden tanto los epígrafes del IAE en que están dadas de alta ambas empresas, como los objetos sociales que constan en sus respectivos estatutos, o al menos coincide alguna de las actividades desarrolladas.

### 3.3. Semejante denominación

El nombre de una empresa o negocio es uno de los elementos fundamentales que distinguen una actividad o explotación económica de las demás existentes en el mercado. Como veremos a continuación, el examen de diferentes supuestos en los que se ha producido una sucesión empresarial *de facto*, pone de manifiesto que la continuación en el ejercicio de la actividad suele ir acompañada del empleo de una denominación semejante, que permita a los clientes de la empresa desaparecida vincular a la nueva empresa con la actividad que ésta venía desarrollando.

En este punto debemos diferenciar lo que sucede en el supuesto de sociedades, de lo que pasa cuando nos encontramos ante empresarios individuales, ya que la denominación de cada uno de estos supuestos tiene un tratamiento jurídico diferente.

En el caso de las sociedades, resulta de aplicación lo dispuesto en los artículos 395 y siguientes del RRM, estos preceptos establecen la necesidad de que las

---

<sup>376</sup> Art. 117 del RRM “1. El objeto social se hará constar en los estatutos determinando las actividades que lo integren. 2. No podrán incluirse en el objeto social los actos jurídicos necesarios para la realización o desarrollo de las actividades indicadas en él. 3. En ningún caso podrá incluirse como parte del objeto social la realización de cualesquiera otras actividades de lícito comercio ni emplearse expresiones genéricas de análogo significado.”

<sup>377</sup> Modelo tributario 036

denominaciones de las sociedades inscritas figuren en una Sección del Registro Mercantil Central.

En cuanto a cuál puede ser la denominación social, dependerá del tipo de sociedad que se haya constituido. Establece el artículo 400 del RRM que las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada pueden tener una denominación subjetiva u objetiva, sin embargo, las sociedades colectivas o comanditarias simples deben tener una denominación subjetiva en la que figure el nombre y apellidos o sólo uno de los apellidos de todos los socios colectivos, de algunos de ellos o de uno sólo, incluyendo la expresión “en compañía” o la abreviatura “y cía”. En cuanto a las sociedades comanditarias por acciones también pueden tener, además de la anterior, una denominación objetiva.

Este dato que en principio puede parecer nimio, puede convertirse en una circunstancia fáctica determinante para que la Administración vincule a las dos entidades y determine la existencia de una sucesión de empresa. En este sentido, la sentencia de 25 de junio de 2012 la AN<sup>378</sup> declaró la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho apoyándose, entre otros elementos, en la evidente conexión entre las dos empresas al coincidir las siglas de sus denominaciones sociales: “APLICADORES A.P.L., S.L.” y “APLICADORES DE PINTURA HERMANOS LINARES, S.L.”. Asimismo, el TSJ de Murcia, en sentencia de 26 de septiembre de 2011<sup>379</sup> confirmó la sucesión empresarial *de facto* existente entre “ESTRUCTUMA, S.L.” y “ESTRUCTURAS MAR MEDITERRÁNEO, S.L.”.

En cuanto a los empresarios individuales, no están obligados a inscribirse en el Registro Mercantil aunque pueden hacerlo siguiendo lo dispuesto en el artículo 87 del RRM<sup>380</sup> haciendo constar su propia identificación y la de su empresa.

Asimismo, la vinculación entre dos entidades, así como entre dos empresarios individuales, se puede inferir por la semejanza entre sus nombres comerciales,

---

<sup>378</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de junio de 2012 (Rec. Nº 206/2011)

<sup>379</sup> STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de septiembre de 2011 (Rec. Nº 17/2007).

<sup>380</sup> Art. 87.1º del RRM "En la hoja abierta a cada empresario individual se inscribirán: 1º La identificación del empresario y su empresa, que necesariamente será la inscripción primera"



independientemente de que, en el supuesto de que se encuentren constituidas como sociedades, sus denominaciones sociales sean totalmente diferentes, ya que nombre comercial y denominación social son conceptos autónomos.

El nombre comercial es un título que otorga el derecho exclusivo a su utilización como identificador de una empresa en el tráfico mercantil. La Ley de Marcas (en adelante, LM) en el apartado primero del artículo 87 lo define como “todo signo susceptible de representación gráfica que identifica a una empresa en el tráfico mercantil y que sirve para distinguirla de las demás empresas”.

En cuanto a qué términos pueden emplearse para configurar los nombres comerciales, el apartado segundo del mencionado artículo 87<sup>381</sup> determina que pueden constituir nombres comerciales, entre otros, las denominaciones de fantasía o las referidas al objeto de la actividad empresarial e incluso los anagramas o logotipos.

Pues bien, para que esa coincidencia o semejanza entre los nombres comerciales pueda considerarse un indicio significativo en la determinación de una posible sucesión de hecho, es imprescindible que sea evidente y que sobrepase los límites de una simple coincidencia ocasional, además debe concurrir con otras circunstancias fácticas que permitan a la Administración vincular forzosamente a las dos empresas, por ejemplo, que desarrollen una actividad económica idéntica. No obstante, la LM<sup>382</sup> trata de evitar esta práctica artificial al establecer que no pueden registrarse los nombres comerciales que sean idénticos o semejantes a un nombre comercial anterior cuando designen actividades idénticas o similares a los productos o servicios para los que se solicita el nombre comercial dado que puede provocar confusión en el público. Pese a esta

---

<sup>381</sup> Art. 87.2 de la LM “En particular, podrán constituir nombres comerciales:

- a) Los nombres patronímicos, las razones sociales y las denominaciones de las personas jurídicas.
- b) Las denominaciones de fantasía.
- c) Las denominaciones alusivas al objeto de la actividad empresarial.
- d) Los anagramas y logotipos.
- e) Las imágenes, figuras y dibujos.
- f) Cualquier combinación de los signos que, con carácter enunciativo, se mencionan en los apartados anteriores.”

<sup>382</sup> Vid. Art. 88 y art. 7.1 de la LM

limitación establecida por la ley, podemos observar que en la práctica, en muchas ocasiones, dos empresas operan con nombres similares.

En este sentido, el TSJ de Castilla y León, en sentencia de 18 de octubre de 2013<sup>383</sup> consideró que, entre otros elementos fácticos, la utilización de un mismo nombre comercial para realizar una actividad empresarial semejante, en este supuesto una actividad de hostelería, era un reconocimiento implícito de que se había sucedido *de facto* en un negocio jurídico completo como demuestra el hecho de que la misma clientela siguiera frecuentándolo. De la misma forma, el TSJ de Cataluña en sentencia de 29 de marzo de 2007<sup>384</sup> estableció la relación entre dos sociedades por el empleo en sus documentos de un mismo anagrama junto a la denominación social de cada una de ellas.

#### **3.4. Interrelaciones personales en la composición de ambas empresas**

Ésta es otra de las circunstancias que más frecuentemente sirven de base a la Administración tributaria para determinar la existencia de una sucesión empresarial de hecho, ya que manifiesta de forma determinante la existencia de una vinculación entre la empresa que cesa en el ejercicio de la actividad y aquella que lo continúa.

Estas interrelaciones pueden manifestarse tanto en sociedades mercantiles como en empresas individuales, aunque es en las primeras en las que se puede apreciar cualquier tipo de vinculación personal entre las entidades con mayor claridad. Esto es así porque en las sociedades mercantiles se encuentran perfectamente definidos los cargos de gestión y representación. Según determina el RRM<sup>385</sup>, debe inscribirse obligatoriamente en el Registro Mercantil el nombramiento y cese de administradores, lo que permite a la Administración Tributaria comprobar la existencia de cualquier tipo de coincidencia entre dos entidades.

---

<sup>383</sup> STSJ de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de octubre de 2013 (Rec. N° 348/2012).

<sup>384</sup> STSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de marzo de 2007 (Rec. N° 1114/2003).

<sup>385</sup> Art. 97 del RRM.

En cuanto a las formas en las que se pueden producir estas interrelaciones personales, analizaremos distintos supuestos que ha recogido la doctrina contencioso-administrativa.

#### **A. Participación de las mismas personas en las dos empresas**

En algunos casos, existe una identidad en la persona o personas que desempeñan los cargos de gestión, administración o representación en las dos empresas. Así se observa en la sentencia de la AN de 25 de junio de 2012<sup>386</sup> en la que se determina la responsabilidad tributaria por sucesión de hecho teniendo en cuenta, entre otros elementos fácticos, la coincidencia en la identidad del apoderado en ambas entidades. Por su parte, el TSJ de Andalucía, en su sentencia de 22 de octubre de 2012<sup>387</sup>, confirma la sucesión empresarial entre otros motivos por la coincidencia en la persona de los administradores, que además era la persona autorizada para la disposición de las cuentas financieras de ambas entidades.

No obstante, existen otros pronunciamientos judiciales en los que esta coincidencia no se considera significativa, entendiendo que no prueba que exista continuidad en la empresa el hecho de que un sujeto capacitado y con experiencia en la dirección de una actividad empresarial determinada asuma esas mismas funciones en otra entidad. En este sentido, podemos destacar la sentencia del TSJ de Murcia de 18 de junio de 2004<sup>388</sup> en la que se afirma que “no puede apreciarse que exista sucesión, fusión, escisión o aportación de ramas de actividad entre ambas empresas el hecho de poner al frente de la persona jurídica a Don Pedro Enrique, persona capacitada y conocedora de la actividad empresarial”.

En otros, existen coincidencias entre las personas que componen ambas empresas pero ocupan posiciones diferentes en la organización de cada una de ellas. Por ejemplo,

---

<sup>386</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de junio de 2012 (Rec. N° 206/2011).

<sup>387</sup> STSJ de Andalucía, sede Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de octubre de 2012 (Rec. N° 1393/2006).

<sup>388</sup> STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de junio de 2004 (Rec. N° 1026/2001).

en aquellos supuestos en los que los administradores de la entidad originaria son a su vez socios fundadores de la sucesora o viceversa<sup>389</sup>.

### **B. Existencia de vínculos familiares en la organización de las dos empresas**

En muchos casos la intención de eludir el pago del obligado tributario provoca que, una vez finalizada aparentemente su actividad, la continúe encubriendo su ejercicio mediante la interposición de otra persona con la que tiene un vínculo de parentesco.

Tanto en la doctrina económico administrativa<sup>390</sup> como en las resoluciones judiciales<sup>391</sup> podemos observar multitud de supuestos en los que los vínculos familiares contribuyen a que la Administración tributaria determine la existencia de una sucesión empresarial *de facto* y por tanto, la responsabilidad tributaria del sucesor.

Por ejemplo, la sentencia del TSJ de las Islas Canarias de 18 de noviembre de 2003<sup>392</sup> contemplaba una sucesión de hecho en la que la hija del administrador único de la sociedad originaria continuaba con la actividad de construcción que hasta ese momento había desarrollado su padre. La Administración Tributaria en este caso concreto consideró que el padre continuaba con el ejercicio de la actividad bajo la sombra de la empresa de su hija, ya que ésta nunca se había dedicado a la actividad de construcción y era él el profesional de ese sector. En el mismo sentido, el TSJ de Castilla y León en sentencia de 30 de septiembre de 2014<sup>393</sup> confirmó la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial *de facto* en un supuesto en el que existían claros vínculos familiares entre los socios y administradores de ambas sociedades ya que el socio y administrador de la sociedad sucedida era cónyuge de la socia mayoritaria y

---

<sup>389</sup> STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de abril de 2008 (Rec. N° 853/2004)

<sup>390</sup> Entre otras, resoluciones del TEAC n° 00/2654/2007 de 5 de noviembre de 2008 y n° 00/1619/2007 de 8 de octubre de 2008.

<sup>391</sup> Entre otras, la STSJ Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de marzo de 2015 (Rec. N° 249/2014), STSJ Castilla-la Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de marzo de 2015 (Rec. N° 329/2011), STSJ Islas Canarias, Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de diciembre de 2014 (Rec. N° 59/2012).

<sup>392</sup> STSJ Islas Canarias, Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de noviembre de 2003 (Rec. N° 1407/2000).

<sup>393</sup> STSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de septiembre de 2014 (Rec. N° 718/2011).

administradora única de la entidad sucedida y además un segundo socio era padre y suegro respectivamente de los anteriores.

En cuanto al grado de parentesco que determina la vinculación familiar susceptible de convertirse en un indicio razonable para la determinación de la sucesión empresarial de hecho, ni la doctrina económico-administrativa ni la contencioso-administrativa se pronuncian al respecto. No obstante, analizadas las diferentes resoluciones a las que hemos hecho referencia en este apartado, entendemos que, si bien es cierto que cada caso debe ser estudiado de forma independiente, el hecho de que el cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de hasta segundo grado del deudor principal continúen con la actividad o explotación económica constituye un indicio relevante a tener en cuenta para determinar la existencia de una sucesión *de facto*. El segundo grado lo conforma un círculo familiar relativamente pequeño con el que, generalmente, el sujeto tiene la confianza suficiente como para preparar una maniobra artificiosa para continuar con el ejercicio de la actividad.

Consideramos pues, que el criterio de referencia podría ser el segundo grado de parentesco siguiendo el adoptado por el legislador en el artículo 4. Ocho. Dos. b) de la LIP<sup>394</sup> donde regula la exención que afecta a la tenencia de las participaciones sociales y define el concepto de “grupo de parentesco”.

En cualquier caso, no debe entenderse como una referencia en términos absolutos ya que hay supuestos en los que la relación familiar es un dato meramente circunstancial que nada tiene que ver con una sucesión de empresa, en cambio, en otras situaciones, se confirma la sucesión aun existiendo un grado de parentesco más lejano que el del segundo grado. Así las cosas, la incidencia de este dato dependerá del análisis conjunto de las circunstancias fácticas que concurran en cada caso concreto.

---

<sup>394</sup> Art. 4.Ocho.Dos.b) de la LIP “Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.”

### **3.5. Coincidencia del domicilio de la empresa sucedida con el de la empresa sucesora**

Cuando una empresa sucede a otra en el ejercicio de su actividad es habitual que la continúe desarrollando en el mismo lugar que su antecesora.

En relación con las personas jurídicas, la Administración Tributaria puede comprobar fácilmente este dato ya que deben hacer constar en sus estatutos su domicilio social<sup>395</sup>, domicilio que debe corresponderse con el centro de su efectiva administración y dirección, o con el lugar donde radique su principal establecimiento o explotación<sup>396</sup>. Asimismo, el domicilio social coincide generalmente con el domicilio fiscal de la entidad<sup>397</sup>, por lo que el mismo debe ser puesto en conocimiento de la AEAT a través de la correspondiente declaración censal<sup>398</sup>.

Existen un gran número de sentencias<sup>399</sup> en las que se confirma la existencia de una sucesión empresarial basándose, entre otros indicios, en que el domicilio social de la entidad sucedida y el de la sucesora es el mismo. En este sentido, el TSJ de Murcia en sentencia de 15 de febrero de 2013<sup>400</sup> señala como circunstancia relevante para determinar que efectivamente se había producido una sucesión de hecho que “el domicilio social de ambas entidades fuera exactamente el mismo”. El TSJ de la Comunidad Valenciana siguió el mismo criterio en su sentencia de 29 de junio de 2012<sup>401</sup> al concluir que tener el mismo domicilio social, el mismo objeto social y los mismos epígrafes del IAE ponía de manifiesto la existencia de una sucesión de hecho.

En cuanto a los empresarios individuales, conforme señala el artículo 48 de la LGT, si una persona natural o física desarrolla principalmente actividades económicas,

---

<sup>395</sup> Arts. 120 y 182 del RRM.

<sup>396</sup> Art. 9.1 de la LSC.

<sup>397</sup> Art. 48 de la LGT.

<sup>398</sup> A través de la presentación del modelo tributario 036.

<sup>399</sup> Entre otras, STSJ Andalucía (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de octubre de 2011 (Rec. N° 2747/2004).

<sup>400</sup> STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de febrero de 2013 (Rec. N° 274/2008).

<sup>401</sup> STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de junio de 2012 (Rec. N° 1585/2011).

su domicilio fiscal será el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Además, si han optado por inscribirse en el Registro Mercantil deberán hacer constar todos los datos relacionados con la empresa que desarrollan, incluido su domicilio<sup>402</sup>.

No obstante, aunque no coincidan los domicilios sociales o los domicilios fiscales declarados por las dos empresas, la mera coincidencia del local donde se realiza la actividad puede constituir un indicio relevante para la Administración tributaria a la hora de determinar si ha existido una sucesión empresarial entre ambas. Así lo observamos, por ejemplo, en la sentencia del TSJ de la Rioja de 13 de marzo de 2003<sup>403</sup>, la del TSJ de Murcia de 3 de mayo de 2013<sup>404</sup> o la del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de mayo de 2013<sup>405</sup>.

Compartimos el criterio de la Administración en cuanto a la importancia que tiene el hecho de que una empresa que desarrolla la misma actividad que otra recientemente desaparecida lo haga en o desde un mismo lugar. Es frecuente que una empresa que sucede a otra pretenda eludir las obligaciones tributarias pendientes, pero continúe con la actividad económica que venía desarrollando sin perder clientes, para ello, es fundamental que conserve ciertos elementos de su antecesora que le permitan ser reconocida en el mercado, y uno de esos elementos clave es el lugar donde se desarrolla la actividad.

No obstante, para concluir que ha existido una sucesión de hecho es imprescindible que concurra esta circunstancia con otros datos fácticos complementarios, ya que considerar aisladamente la coincidencia del domicilio empresarial como prueba determinante, podría dar lugar a una declaración de responsabilidad tributaria improcedente del nuevo empresario que desarrolla su actividad en ese lugar<sup>406</sup>. Éste también es el criterio seguido por la jurisprudencia

---

<sup>402</sup> Vid. Art. 87 del RRM.

<sup>403</sup> STSJ La Rioja (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 13 de marzo de 2003 (Rec. N° 252/2002).

<sup>404</sup> STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 3 de mayo de 2013 (Rec. N° 18/2009).

<sup>405</sup> STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de mayo de 2013 (Rec. N° 684/2010).

<sup>406</sup> Existen zonas geográficas donde predomina una misma actividad o una misma explotación económica y en las que existen polígonos industriales o centros comerciales destinados casi en exclusiva a acoger ese

laboral<sup>407</sup> que considera que la simple continuidad en la actividad de la empresa antecesora y el hecho de compartir un mismo domicilio son aspectos parciales que no amparan la sucesión empresarial determinante de la responsabilidad a los efectos del artículo 44 del ET.

### **3.6. Existencia de elementos comunes en el inmovilizado material de ambas empresas**

La transmisión de elementos patrimoniales tangibles entre dos empresas puede constituir un dato fáctico determinante a la hora de declarar la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de la adquirente. En la práctica, suele ser un hecho repetido el que la empresa que continúa con el ejercicio de la actividad emplee algunos elementos que previamente estaban afectos a la actividad de la empresa desaparecida.

Así, podemos distinguir dos situaciones según cual sea el carácter de los elementos patrimoniales transmitidos.

En la primera, los elementos patrimoniales utilizados por la sucesora no son esenciales para el ejercicio de la actividad económica, esto es, son elementos que, por sí solos, no permiten proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida pero que ponen de manifiesto una vinculación entre ambas.

En los diferentes pronunciamientos jurisdiccionales sobre esta materia se recogen infinidad de situaciones en las que se observan estas coincidencias, por ejemplo, en relación a la utilización de los mismos medios de transporte. El TSJ de Castilla La Mancha, en su sentencia de 23 de octubre de 2013<sup>408</sup>, señalaba como indicio de la sucesión de hecho la transmisión por la deudora principal de un camión y su consiguiente adquisición y utilización por la empresa sucesora. En este mismo sentido,

---

tipo de actividades (por ejemplo, un polígono industrial en el que predominan las empresas de fabricación de muebles, o un centro comercial dedicado al ocio y la restauración). Estas circunstancias conllevan que, cuando una empresa cesa en el ejercicio de su actividad y abandona el local o establecimiento que le servía de base, exista una alta probabilidad de que el mismo lo ocupe otra empresa que desarrolle una actividad similar.

<sup>407</sup> STSJ Castilla y León, Burgos (Sala de lo Social), de 23 de julio de 2013 (Rec. N° 331/2013) y STSJ Cataluña (Sala de lo Social) de 16 de junio de 2014 (Rec. N° 2643/2014).

<sup>408</sup> STSJ de Castilla La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de octubre de 2013 (Rec. N° 603/2009).



el TSJ de Cataluña, en sentencia de 3 de noviembre de 2006<sup>409</sup>, determinó que la coincidencia de vehículos utilizados en el objeto social de dos entidades, considerado conjuntamente con otros datos fácticos, acreditaba la sucesión en la actividad empresarial. Otro de los elementos patrimoniales que frecuentemente continúa utilizando la empresa sucesora es el utillaje o la maquinaria, esta coincidencia la contempló el TSJ de Navarra en su sentencia de 10 de abril de 2013<sup>410</sup> para apreciar la existencia de sucesión empresarial.

La segunda situación a la que nos referiremos es aquella en la que el elemento o los elementos adquiridos por una empresa le permiten proseguir la actividad o explotación económica que hasta ese momento había venido desarrollando la empresa transmitente.

En estos casos nos encontramos ante la coincidencia de un elemento que, por su propia naturaleza, es sustancial para el desarrollo de la actividad, hasta el punto que su transmisión aislada puede implicar, según determina el apartado segundo de la letra c) del artículo 42.1 de la LGT, la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial del adquirente.

### **3.7. Traspaso de trabajadores**

Otra de las circunstancias que concurren en la mayor parte de las declaraciones de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial es la coincidencia entre los trabajadores que la empresa desaparecida tenía contratados y los que forman la plantilla de la empresa que aparentemente la sucede en la actividad.

Para que esta circunstancia sobrepase los límites de la mera casualidad es fundamental, tal y como se han pronunciado los tribunales en diversas ocasiones, que la coincidencia se predique de un porcentaje elevado de los empleados.

---

<sup>409</sup> STSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 3 de noviembre de 2006 (Rec. N° 113/2003).

<sup>410</sup> STSJ Navarra (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 10 de abril de 2013 (Rec. N° 213/2012).

El TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 16 de mayo de 2013<sup>411</sup>, confirmó la existencia de una sucesión de hecho en un supuesto en el que coincidían en una empresa todos los trabajadores que habían formado parte de la plantilla de la deudora principal. La misma conclusión alcanzó el TSJ de Galicia en sentencia de 5 de marzo de 2012<sup>412</sup> en el caso de una empresa que, pese a no desaparecer del panorama económico, despidió a todos sus trabajadores que, prácticamente de modo simultáneo, comenzaron a trabajar en otra entidad que desarrollaba una actividad idéntica y con una denominación similar. Asimismo, el TSJ de La Rioja, en sentencia de 13 de marzo de 2003<sup>413</sup>, consideró como hecho indiciario de la sucesión empresarial que cuatro de los seis trabajadores de la empresa desaparecida se incorporasen sin solución de continuidad a la plantilla de la sucesora.

Asimismo, para calificar esta coincidencia como un indicio determinante de la sucesión de empresa, es fundamental el tiempo que transcurre entre que los trabajadores son dados de baja de una empresa y comienzan a trabajar en la otra. Solo será relevante la coincidencia de trabajadores cuando exista una continuidad. De esta forma, el TSJ de Murcia, en su sentencia de 18 de junio de 2004<sup>414</sup>, consideró que, aunque existía coincidencia de algunos trabajadores, esta circunstancia no se podía tener en cuenta al haber trabajado en años diferentes para una y otra empresa.

Otro dato que pone de manifiesto que la coincidencia de trabajadores entre dos empresas no es fortuita sino que encubre una sucesión empresarial *de facto* es la forma en la que la empresa originaria instrumenta la extinción de los contratos de trabajo de sus empleados. En la práctica, cuando una empresa cesa en el ejercicio de su actividad existen varias posibilidades.

Primera, que extinga la relación laboral de sus trabajadores a través de un despido colectivo fundado en causas económicas. El ET determina que concurren causas económicas “cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación

---

<sup>411</sup> STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de mayo de 2013 (Rec. Nº 684/2010).

<sup>412</sup> STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 5 de marzo de 2012 (Rec. Nº 16213/2010).

<sup>413</sup> STSJ La Rioja (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 13 de marzo de 2003 (Rec. Nº 252/2002).

<sup>414</sup> STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de junio de 2004 (Rec. Nº 1029/2001).

económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos o ventas”<sup>415</sup>.

En este supuesto se iniciará un expediente de regulación de empleo que concluirá, presumiblemente, con el despido de todos los trabajadores, ya que la intención del empresario es cesar en esta actividad y continuar la explotación bajo otra apariencia distinta. No obstante, los trabajadores despedidos tendrán derecho a una indemnización que en todos los casos será como mínimo de veinte días de salario por año de servicio con un tope de doce mensualidades. Pues bien, es esta cuestión la que debemos analizar detenidamente, ya que el hecho de hacer efectivo el cobro, o no, de esas indemnizaciones puede constituir un hecho clave en la hora de determinar si se ha llevado a cabo una sucesión empresarial de hecho o no.

Normalmente, cuando existe una sucesión empresarial *de facto* la empresa deudora cesa en su actividad de una forma tácita y paulatina, no llegando a desarrollar este procedimiento para extinguir los contratos de trabajo de sus empleados. No obstante, en algunas ocasiones sí lo hace, ya que la tramitación de un expediente de regulación de empleo dota de apariencia de realidad al cierre de esta empresa.

Con todo, cuando un despido colectivo encubre una sucesión empresarial, lo habitual es que los trabajadores afectados por el mismo no hagan efectiva la indemnización que para ellos marca la norma, ya que tienen pactada su contratación inmediata en otra empresa para continuar desarrollando su trabajo en la misma forma en que venían haciéndolo. La Administración tributaria puede comprobar fácilmente este extremo solicitando información al respecto a la autoridad laboral o comprobando las declaraciones del IRPF de estos trabajadores en las que debería constar el importe de las indemnizaciones.

Segunda, que despida de forma improcedente a sus trabajadores. En muchas ocasiones la empresa deudora cesa en su actividad dando de baja en la Seguridad Social a los miembros de su plantilla sin que medie ninguna de las formas procedentes de despido. Esta forma de extinguir los contratos de trabajo de sus empleados podría

---

<sup>415</sup> Art. 51.1 del ET redactado según lo dispuesto en la Ley 3/2012.

calificarse de despido improcedente<sup>416</sup> y los trabajadores despedidos podrían recurrirlo presentando la correspondiente demanda judicial en aras de obtener una indemnización.

En este contexto, otro de los datos que revelan la existencia de un traspaso de la plantilla a la nueva empresa con la intención de continuar con la actividad de la desaparecida es que ninguno de los trabajadores que ha sido dado de baja de esta forma interponga reclamación alguna.

Tercera, que los propios trabajadores soliciten la extinción voluntaria de su contrato de trabajo. Esta es la posibilidad que menos formalismos conlleva, no obstante, también es la que, ante la Administración Tributaria, denotará de una forma más evidente la existencia de una situación irregular fraudulenta dado que excede de la casuística considerada como normal el que todos, o un alto porcentaje, de los trabajadores de una empresa soliciten su baja voluntaria para, inmediatamente después, ser contratados en bloque por otra empresa.

### **3.8. Coincidencia de clientes y proveedores**

En prácticamente todos los supuestos de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho confirmados por los TSJ que hemos analizado se aprecia la identidad entre los clientes y proveedores de la empresa desaparecida y los de la empresa que continúa con la actividad.

Muchos de estos pronunciamientos judiciales consideran esta coincidencia como un indicio más a tener en cuenta para determinar la existencia de una sucesión de hecho, no obstante, en alguna de las sentencias analizadas se plante si esta circunstancia debe considerarse un dato relevante a la hora de probar la realidad de la sucesión. Por ejemplo, el TSJ de Andalucía, en su sentencia de 22 de octubre de 2012, considera que el hecho de que ambas empresas tengan el mismo proveedor no es determinante para concluir que existe una transmisión empresarial, aunque sí que puede resultar ilustrativo.

Empleando terminología mercadotécnica, cuando una empresa cierra puede dejar un nicho de mercado no cubierto por la oferta general, lo que, sin duda, provocará que si

---

<sup>416</sup> Art. 56 del ET.

otra empresa inicia una actividad tendente a satisfacer esa porción de mercado vacante atraerá a los clientes de la anterior. Esta circunstancia puede ser totalmente ajena a cualquier tipo de relación entre la empresa desaparecida y la actual y, por tanto, no debería ser considerada como un hecho base capaz de confirmar la existencia de una sucesión empresarial *de facto* a los efectos del artículo 42.1.c) de la LGT.

Algo similar ocurre en cuanto a la coincidencia de proveedores. En una zona geográfica específica operan un número limitado de proveedores para abastecer de bienes concretos o prestar servicios específicos a otras empresas, por tanto, si una empresa cesa en su actividad y otra la inicia en ese mismo sector económico, es evidente que el proveedor que haya visto menguada su actividad contrate con la nueva empresa, por lo que la identidad de proveedores puede no sobrepasar la mera coincidencia fortuita.

### **3.9. Otros datos fácticos relevantes**

Hasta ahora hemos analizado aquellos elementos que con más frecuencia la Administración Tributaria califica de hechos indiciarios de la existencia de una sucesión empresarial de hecho. Sin embargo, junto a estos elementos existen otros datos fácticos que, aunque menos habituales, deben ser analizados ya que su presencia puede acreditar de una forma notoria la vinculación entre dos empresas.

Nos referimos, entre otros, a la coincidencia del número de teléfono o del número de fax<sup>417</sup>, al hecho de que las dos empresas operen con una misma entidad de crédito<sup>418</sup>, o a que una misma persona se encuentre autorizada en las cuentas bancarias de ambas<sup>419</sup>. También a la existencia de datos confusos entre los albaranes y las facturas de una y otra empresa<sup>420</sup>.

---

<sup>417</sup> Entre otras, STSJ Islas Baleares nº 139/2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de abril y STSJ Navarra nº 324/2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 10 de abril.

<sup>418</sup> STSJ Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de octubre de 2012 (Rec. Nº 1393/2006).

<sup>419</sup> STSJ Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de septiembre de 2014 (Rec. Nº 718/2011).

<sup>420</sup> STSJ Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de diciembre de 2002 (Rec. Nº 416/2000).

En estas líneas, hemos analizado algunos ejemplos de los elementos fácticos que con mayor frecuencia la Administración Tributaria tiene en consideración para declarar la existencia de una sucesión empresarial de hecho determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT. Sin embargo, no es posible elaborar una doctrina de carácter general que resulte aplicable a todos los casos y que demuestre sin ningún género de dudas que se ha producido una sucesión empresarial de hecho o que por el contrario, ha existido una simple coincidencia fortuita en los elementos que conforman la organización productiva de ambas empresas.

Lo cierto es que, tal y como destacó el TS<sup>421</sup>, “la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere de individualización concreta de cada caso”. De esta forma, resulta imprescindible una exhaustiva valoración casuística de las circunstancias que concurren en cada supuesto específico así como su interpretación restrictiva. Los meros indicios no son prueba suficiente, sino que debe quedar fehacientemente acreditado que esas circunstancias implican, sin lugar a dudas, una sucesión empresarial de hecho.

### **III. OPERACIONES CONTROVERTIDAS**

Existen diferentes situaciones que, aunque poco frecuentes, pueden plantear dudas en cuanto a si constituyen, o no, el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa del artículo 42.1.c) de la LGT.

Nos referimos a aquellos supuestos en los que confluyen algunos elementos indicativos de una posible sucesión empresarial de hecho con otras circunstancias fácticas que se alejan de las que configuran el concepto de sucesión generalmente aceptado.

Concretamente, nos detendremos en el análisis de los supuestos en los que, coincidiendo un gran número de elementos patrimoniales y personales entre ambas empresas, desarrollan una actividad total o parcialmente distinta; asimismo, estudiaremos aquellos casos en los que, entre el cese en el ejercicio de la actividad de una empresa y el comienzo de la actividad de la otra, no existe una continuidad

---

<sup>421</sup> STS 16 de noviembre de 1992.

temporal. Finalmente, nos centraremos en los supuestos en los que, bien la actividad de la empresa deudora es continuada de hecho y de forma simultánea por varias empresas, bien la actividad de varias empresas con deudas tributarias pendientes la prosigue una única empresa.

### **1. EMPRESAS QUE NO EJERCEN LA MISMA ACTIVIDAD O EXPLOTACIÓN ECONÓMICA**

Tal y como hemos señalado en líneas anteriores, para acreditar la existencia de una sucesión empresarial de hecho, y en consecuencia, demostrar el cumplimiento del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, la Administración Tributaria recurre a la prueba indiciaria, valorando los distintos factores de hecho que pueden indicar una vinculación no fortuita entre la actividad de dos empresas.

Como vemos, el elemento esencial que define la sucesión empresarial de hecho, es la continuación de la actividad o explotación económica de una empresa por otra, circunstancia que se pone de manifiesto a través de la concurrencia en ambas entidades de coincidencias y elementos comunes. A pesar de la aparente claridad del concepto, la realidad práctica presenta situaciones que ponen en duda la existencia de una verdadera sucesión empresarial de hecho.

Efectivamente, la Administración tributaria ha declarado la responsabilidad de empresas que no ejercían la misma actividad económica que las deudoras pero que presentaban algunas similitudes con ellas, como por ejemplo, que ejercían su actividad en el mismo local, o que en su plantilla coincidían algunos trabajadores. No obstante, planteada en sede judicial la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial cuando las empresas presuntamente responsables no desarrollaban la misma actividad que sus antecesoras, diferentes TSJ de nuestro país, han concluido que dicha declaración resultaba improcedente, fundamentando sus decisiones en que era precisamente el hecho de desarrollar la misma actividad el elemento que constituía el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria conforme lo señalado en la LGT y en el RGR.

En este sentido, el TSJ de Murcia, en su sentencia de 9 de julio de 2003<sup>422</sup> determinó la inexistencia de sucesión empresarial de hecho en un supuesto en el que la continuación de la actividad empresarial se había realizado solo de forma parcial en cuanto que la actividad del deudor principal consistía en el transporte de mercancías por carretera, mientras que la del presunto responsable también incluía otras prestaciones de servicios auxiliares y complementarios. De la misma forma, en su sentencia de 31 de octubre de 2006<sup>423</sup>, ante un supuesto en el que el deudor principal desarrollaba la actividad de trasplante, escarda, cosecha y siembra de toda clase de productos agrícolas en general, y el presunto responsable era una empresa de trabajo temporal, determinó la improcedencia de la declaración de responsabilidad señalando que para acreditar la vinculación entre dos empresas era fundamental probar que se estaba produciendo la continuación de las actividades de una por la otra.

El mismo criterio mantuvo el TSJ de Cataluña en su sentencia de 6 de mayo de 1999<sup>424</sup>, en la que consideró improcedente la exigencia de responsabilidad en un supuesto en el que el deudor principal se dedicaba al ejercicio de la actividad de gestor administrativo y el responsable a la actividad de asesoría de empresas y particulares en materia fiscal, contable y laboral, al entender que no se había continuado con el ejercicio de la actividad desarrollada por el deudor principal.

De esta forma, creemos que el criterio mantenido por los tribunales es el que más se aproxima a la finalidad con la que el legislador configuró este supuesto de responsabilidad tributaria. Asimismo, es el que aporta mayores garantías de seguridad jurídica a los contribuyentes.

La dicción literal del artículo 42.1.c) de la LGT hace depender la responsabilidad tributaria bien, de la sucesión en la titularidad de la empresa, bien de la sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por tanto, el presupuesto de hecho de la responsabilidad por sucesión empresarial de hecho se fundamenta necesariamente

---

<sup>422</sup> La STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 9 de julio de 2003 (Rec. Nº 1075/2000).

<sup>423</sup> La STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de octubre de 2006 (Rec. Nº 1000/2003).

<sup>424</sup> La STSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 6 de mayo de 1999 (Rec. Nº 174/1999).



en la existencia de una continuidad entre la actividad que venía desarrollando el deudor principal y la que desarrolla el responsable.

Admitir que no es imprescindible la concurrencia de este elemento clave de la configuración legal, vulneraría el principio de reserva de ley regulado en el artículo 8.c) de la LGT, así como la seguridad jurídica que toda institución jurídico-tributaria debe garantizar a los contribuyentes. El hecho de exigir el pago de unas deudas tributarias derivadas del ejercicio de la actividad empresarial de su titular a otro sujeto, que ni adquiere jurídicamente la empresa ni continúa con su actividad, por el mero hecho de que ocupa el mismo local, o coinciden algunos trabajadores, otorgaría a la Administración Tributaria una discrecionalidad cuasi absoluta a la hora de apreciar la existencia de una sucesión empresarial de hecho, y al mismo tiempo significaría una merma de las garantías que deben asistir a todo contribuyente en sus relaciones con la Administración Tributaria.

No obstante, es indispensable realizar un análisis pormenorizado y específico de cada caso concreto, ya que los deudores tributarios podrían ampararse en la letra de la norma para eludir el pago de las deudas tributarias pendientes, iniciando una nueva actividad diferente a la que venían desarrollando. En estos supuestos entendemos que la responsabilidad tributaria no resultaría de aplicación, debiendo exigirse la responsabilidad de estos sujetos, no por la vía del artículo 42.1.c) de la LGT, sino por la del artículo 43.1. g) o h) o por la de los artículos 15 y 16 de la mencionada ley, relativos a la simulación y al conflicto en aplicación de la norma tributaria.

## **2. SOLUCIÓN DE CONTINUIDAD EN LA SUCESIÓN EMPRESARIAL *DE FACTO***

Como hemos visto, la continuidad en el ejercicio de la actividad o explotación económica es el elemento esencial de una sucesión empresarial de hecho. No obstante, y aunque el precepto legal no concrete nada al respecto, para que esa continuidad implique que el sucesor es el responsable de las obligaciones tributarias pendientes derivadas de la actividad ejercida por otra persona, es necesaria, según vienen estableciendo los tribunales, la concurrencia de dos términos. Primero, tal y como hemos señalado en el apartado anterior, que el objeto de la actividad sea el mismo; y

segundo, que el sucesor prosiga en el ejercicio de la actividad sin solución de continuidad.

La expresión “sin solución de continuidad” en relación con el concepto de empresa y en el contexto de la sucesión empresarial de hecho, hace referencia a la ininterrupción de la actividad o explotación económica como requisito imprescindible para poder declarar la responsabilidad tributaria conforme al artículo 42.1.c) de la LGT. Es decir, para apreciar la existencia de una sucesión empresarial de hecho, la actividad o explotación económica objeto de sucesión debe encontrarse en funcionamiento, y lo que es más relevante, el sucesor debe mantenerla viva<sup>425</sup>. Sin embargo, no debemos olvidar que nos encontramos ante sucesiones en las que no media título jurídico alguno, sino que se producen paulatinamente, existiendo, en la mayor parte de las ocasiones, un periodo de tiempo, entre el cese de la actividad del deudor principal y el inicio por parte del sucesor, en el que la actividad empresarial si no desaparece, al menos se ralentiza, por lo que puede resultar complejo determinar en qué casos se produce la interrupción de la continuidad en el ejercicio de la empresa.

De esta forma, aunque para precisar en qué momento y bajo qué circunstancias se interrumpe el ejercicio de la actividad empresarial debemos analizar cada supuesto concreto aplicando los indicios que señalan los numerosos pronunciamientos judiciales al respecto, analizaremos tanto algunas de las circunstancias que implican la paralización de la actividad económica, como las situaciones controvertidas que pueden plantear.

### **2.1. Por pérdida o enajenación de los elementos patrimoniales necesarios para el ejercicio de la actividad o explotación económica**

Para que una empresa se mantenga viva es imprescindible que cuente con los elementos necesarios para producir los bienes o para prestar los servicios que conformen su objeto. No obstante, se puede producir la pérdida de dichos elementos por

---

<sup>425</sup> No obstante, el TEAC ha señalado que el hecho de que la entidad deudora haya estado inactiva no implica que no se considere producida la sucesión de empresa si coinciden los elementos necesarios para desarrollar la actividad en la empresa sucesora. En este sentido, RTEAC nº 00/7242/2008, de 23 de septiembre de 2009.

circunstancias diversas, lo que, en la mayor parte de las ocasiones supondría la paralización de la actividad empresarial. Debemos diferenciar diferentes situaciones.

En primer lugar puede suceder que los sujetos con deudas tributarias pendientes derivadas del ejercicio de su actividad empresarial transmitan a otro sujeto o sujetos los elementos patrimoniales afectos con la intención de proseguir de manera inmediata su actividad bajo otra apariencia empresarial distinta, eludiendo de esta forma sus obligaciones tributarias pendientes. Este supuesto es el ejemplo representativo de la sucesión empresarial de hecho, por lo que no plantea ninguna duda acerca de su inclusión en el supuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

En segundo término, podemos cuestionarnos que sucede en aquellos supuestos en los que el deudor tributario se desprende de los elementos patrimoniales necesarios para el ejercicio de su actividad económica de forma voluntaria, transmitiéndolos a otros sujetos que no tienen la intención de continuarla. En este caso, evidentemente se produce la paralización de la actividad empresarial, ya que se carecería de los instrumentos necesarios para desarrollarla, quedando, por tanto, la empresa sin funcionamiento. Pues bien, aplicando de forma restrictiva el criterio jurisprudencial existente al respecto, si llegado el momento otro sujeto retomara el ejercicio de la actividad o explotación económica hasta ese momento paralizada no se produciría una sucesión empresarial de hecho determinante de la responsabilidad tributaria del sucesor, ya que previamente se habría producido la solución de la continuidad de la actividad económica.

En último lugar, podemos plantearnos que sucede si se produce la paralización o interrupción de la actividad o explotación económica por pérdida sobrevenida de los elementos patrimoniales necesarios para su ejercicio, por ejemplo, a causa de un incendio o de una catástrofe natural. En estos supuestos, y al igual que ocurría en el caso anterior, si la actividad económica continuara bajo una apariencia distinta cabría plantear si se ha producido una ruptura de la continuidad determinante de la exclusión de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho.

## **2.2. Por ausencia de los elementos personales necesarios para desarrollar el objeto de la empresa**

En la organización de la empresa existen determinados recursos imprescindibles para poder desarrollar la actividad económica que constituye su objeto, entre ellos los elementos personales.

El titular de la empresa, ya sea persona física o persona jurídica, es en todos los supuestos el elemento personal fundamental. Por lo que respecta a los demás elementos personales (representantes, apoderados, trabajadores, etc.), su calificación como imprescindibles para el ejercicio de la actividad económica, así como para su continuación, dependerá fundamentalmente de la actividad desarrollada, por lo que habrá que analizar cada caso concreto.

Centrándonos en las relaciones laborales dentro de la empresa, cuando ésta ha venido contando con una determinada plantilla de trabajadores y prescinde de ella, resulta evidente que no podrá seguir desarrollando la actividad económica tal y como lo venía haciendo. Se producirá, por tanto, una paralización en el ejercicio empresarial por lo que, en principio, podríamos plantearnos si esta interrupción puede conllevar la solución de la continuidad en el ejercicio en el caso de que dicha actividad la retome otro sujeto o sujetos con posterioridad. Sin embargo, consideramos que prescindir de la plantilla, o de un número elevado de trabajadores, no solo no provoca la solución de la continuidad de la actividad económica determinante de la exclusión de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, sino que es uno de los indicios relevantes para declarar la existencia de una sucesión empresarial de hecho, ya que generalmente la empresa que sucede en el ejercicio de la actividad también sucede en las relaciones laborales que mantenía su antecesora.

## **2.3. Por riesgo grave e inminente de accidente**

El artículo 21 de la Ley de Prevención de Riesgos Laborales (en adelante, LPRL)<sup>426</sup>, prevé la posibilidad de interrumpir la actividad empresarial cuando los trabajadores estén o puedan estar expuestos a un riesgo grave e inminente por el

---

<sup>426</sup> Ley 31/1995, de 8 de noviembre, de Prevención de Riesgos Laborales.

desarrollo de su trabajo, mientras que perdure el riesgo y hasta que se hayan adoptado las medidas necesarias para garantizar la seguridad y la salud de los trabajadores.

En estos supuestos, el empresario es el que se encuentra obligado a adoptar las medidas, así como a dar las instrucciones adecuadas a sus trabajadores para paralizar la actividad. En caso de incumplir esta obligación, el artículo 44 de la LPRL establece que el Inspector de Trabajo y Seguridad Social puede ordenar la paralización inmediata del trabajo o actividad.

Interpretando de forma literal estos preceptos, en los que se hace referencia al riesgo inminente, parece que la finalidad del legislador es paralizar la actividad de forma momentánea en supuestos sobrevenidos por riesgos puntuales. No obstante, cabe la posibilidad de que dicha paralización en la actividad se prolongue si el riesgo no cesa. En estos supuestos, tendríamos que plantearnos la posibilidad de que, llegado el caso de que otro sujeto prosiguiera con esta actividad, no pudiera ser declarado responsable por sucesión empresarial al haberse producido la solución en la continuidad de la actividad de la empresa.

#### **2.4. Otros supuestos de paralización en el ejercicio de la actividad o explotación económica**

Una actividad o explotación económica se puede interrumpir aun conservando los medios patrimoniales y/o personales necesarios para su ejercicio.

Puede producirse una paralización voluntaria de la actividad bien porque su titular opta por cesar en su ejercicio por razones jurídicamente admisibles o bien, con la motivación de interrumpir el funcionamiento de la empresa para proseguir su ejercicio más adelante bajo una apariencia distinta tratando de eludir de esta forma una posible responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

Asimismo, la jubilación o el fallecimiento del empresario individual puede provocar la paralización de la actividad o explotación económica. No obstante, en estos supuestos no tiene por qué interrumpirse el ejercicio de la empresa, ya que la misma es un conjunto unitario y organizado que puede seguir en funcionamiento sobreviviendo al empresario.

Una vez planteadas estas situaciones, así como la solución propuesta al amparo de los pronunciamientos judiciales, debemos resaltar que el artículo 42.1.c) de la LGT no contempla expresamente la continuación ininterrumpida de la actividad o explotación económica como requisito imprescindible para apreciar la responsabilidad tributaria del sucesor de hecho de la empresa. Por este motivo, consideramos que llevar al extremo la interpretación que realizan los tribunales del término “suceder”, llevaría a no exigir la responsabilidad por las obligaciones tributarias pendientes en supuestos en los que se aprecia una finalidad claramente evasora, como puede ser el caso de un sujeto con deudas tributarias pendientes derivadas del ejercicio de su actividad que se deshiciera de todos los elementos patrimoniales necesarios para su ejercicio, por ejemplo, provocando un incendio, con la única finalidad de paralizar su funcionamiento y continuarlo liberado de deudas tributarias bajo una apariencia distinta.

#### **IV. DIFERENCIACIÓN ENTRE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA Y OTRAS FIGURAS AFINES**

Existen diferentes circunstancias que aproximan la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho con otras técnicas con finalidad anti-elusiva como son el conflicto en aplicación de la norma tributaria y la simulación. Estas circunstancias se concretan en la carencia de explicación que de la expresión “sucesión en el ejercicio de la actividad o explotación económica” realiza el artículo 42.1.c) de la LGT, así como en la interpretación que del supuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad vienen realizando los tribunales al exigir una concomitancia entre deudor principal y el sucesor de la actividad con intención defraudatoria. En las líneas que siguen realizaremos un análisis comparativo entre estas figuras.

##### **1. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN EMPRESARIAL DE HECHO Y EL CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA**

El artículo 15 de la LGT establece una cláusula general para combatir la elusión fiscal, el conflicto en aplicación de la norma tributaria. Según el mencionado precepto existe conflicto en aplicación de la norma tributaria en aquellos supuestos en los que se utilizan actos o negocios jurídicos notoriamente artificiosos o impropios sin otra

motivación más que la de conseguir un ahorro fiscal<sup>427</sup> y su declaración conlleva el efecto de tributar conforme a la normativa que hubiera resultado aplicable de haber sido realizado el acto o negocio jurídico apropiado<sup>428</sup>.

Así las cosas, si analizamos de forma paralela el artículo 42.1.c) y el artículo 15 de la LGT encontramos claras coincidencias entre el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho y el conflicto en aplicación de la norma tributaria, o como lo denominaba la LGT de 1963, el fraude de ley.

En ambas figuras existe una clara finalidad anti-elusiva tendente a luchar contra el ánimo defraudatorio de los contribuyentes. Además, ese ánimo defraudatorio se concreta en el empleo de medios inusuales para la consecución de un resultado fiscalmente favorable, careciendo de motivos económicos válidos para ello<sup>429</sup>. Por ejemplo, en la sucesión empresarial *de facto* se observa la artificiosidad en que el cese de la actividad económica no se lleva a cabo realmente de forma efectiva, ya que la actividad continua bajo una apariencia empresarial artificialmente creada para ser un

---

<sup>427</sup> Art. 15.1 de la LGT “1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”

<sup>428</sup> En este sentido, Vid. RODRIGUEZ-RAMOS LADARIA, L. *Negocios anómalos y figuras afines del Derecho Tributario. Infracciones administrativas y delito fiscal*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2010. Págs. 29-32. PALAO TABOADA, C. “Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias”. En AA.VV. *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. CEF. Madrid, 2004. Págs. 68-70. RUIZ TOLEDANO, J.I. “Conflicto en aplicación de la norma tributaria”. En AA.VV. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova. Valladolid, 2010. Pág. 345. PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.L. “El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria”. En AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Lex Nova. Valladolid, 2005. Pág. 157. Hace referencia a la finalidad del legislador tributario al regular esta figura “Pues bien, puede afirmarse que con la nueva norma, cualquier tipo de contrato atípico o innominado, construido por la ingeniería financiera o fiscal, con estrictos fines de ahorro tributario, y con resultados económicos equivalentes o idénticos a los que se hubieran logrado con los negocios típicos o usuales ya existentes en el tráfico jurídico, serán gravados como si se hubieran realizado bajo estas formas usuales”.

<sup>429</sup> LARRANZ LÓPEZ, J. *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Privado. Madrid, 1952. Pág. 63. FALCÓN Y TELLA, R. “El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal”. *Quincena Fiscal*. Nº 6/2011. Págs. 8-10.

empresa distinta con la única finalidad de liberarse del pago de las deudas tributarias pendientes derivadas de su ejercicio.

No obstante, aunque ambas figuras coinciden en su fundamento jurídico y finalidad, tienen otras notas características que las separan.

La cláusula general del conflicto en aplicación de la norma tributaria se circunscribe estrictamente al procedimiento de liquidación de los tributos, esto es, la Administración Tributaria, al aplicar esta técnica, se limita a utilizar la norma que realmente hubiera correspondido si el contribuyente en lugar de emplear “actos o negocios jurídicos notoriamente artificiales o impropios” hubiera realizado los actos o negocios usuales o propios para obtener ese resultado.

Por el contrario, la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho solo puede ser declarada de forma posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, por lo que, se configura como un procedimiento de recaudación.

Esto nos lleva a resaltar otra diferencia en relación al procedimiento empleado para declarar una y otra figura. Según señala el legislador en el artículo 159.1 de la LGT<sup>430</sup>, el órgano encargado de declarar el conflicto en aplicación de la norma tributaria es la Inspección de los Tributos. De esta forma, tal y como aprecia CASCAJERO SÁNCHEZ<sup>431</sup>, debe considerarse que su aplicación se reserva a aquellos casos en los que se esté desarrollando un procedimiento inspector y en cuyo seno se plantee la posibilidad de que exista el mencionado conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En cuanto a la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho, el artículo 172 del RGR configura el procedimiento de declaración de la responsabilidad

---

<sup>430</sup> Art. 159.1 de la LGT “De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.”

<sup>431</sup> CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A. *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006. Pág. 72.



tributaria como un procedimiento de recaudación, sin embargo, dependiendo de si la declaración de responsabilidad se realiza con anterioridad, o no, al vencimiento del periodo voluntario de pago de la liquidación o autoliquidación practicada, la competencia para dictar dicho acto será bien de los órganos de liquidación, bien de los órganos de recaudación.

Por lo que respecta a los elementos personales intervinientes, también existen diferencias. En la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho intervine por un lado el deudor principal, que es aquel que venía desarrollando una actividad o explotación económica de cuyo ejercicio derivaban las obligaciones tributarias pendientes de pago; y por otro, el sucesor de hecho, que es la persona que continúa con el ejercicio de la actividad empleando buena parte de los recursos materiales y personales del anterior, desarrollándose frente a él el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria. En el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el sujeto que realiza el acto o negocio jurídico anómalo para beneficiarse de un ahorro fiscal será frente al que la Administración Tributaria desarrolle el procedimiento especial de declaración de conflicto en aplicación de las normas, y al que, en caso de estimarse dicho conflicto, le notificará la correspondiente liquidación tributaria.

Asimismo, el conflicto en aplicación de la norma tributaria es un supuesto de norma general antielusión, y como tal, su presupuesto de hecho también es general y comprende cualquier acto o negocio jurídico notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido. Por el contrario, la sucesión empresarial de hecho es un supuesto concreto de responsabilidad tributaria, que si bien actúa como medida antifraude, se circunscribe única y exclusivamente a la sucesión en el ejercicio empresarial llevada a cabo sin que medie un negocio jurídico.

## **2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN EMPRESARIAL DE HECHO Y LA SIMULACIÓN**

La simulación no aparece regulada específicamente en el Código Civil, aunque sí se refieren a ella de forma indirecta, entre otros, entre otros, los artículos 1275<sup>432</sup> y

---

<sup>432</sup> Art. 1275 del CC “Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.”

1276<sup>433</sup> del CC, que se recogen en su Título II “De los contratos”, Capítulo II “De los requisitos esenciales para la validez de los contratos”. Estos preceptos establecen, respectivamente, los efectos jurídicos de los contratos sin causa o con causa ilícita, así como los que tienen una causa falsa.

Basándose en estos artículos, la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del TS<sup>434</sup> ha configurado una Teoría General de la simulación contractual en la que sitúa esta figura, no en el campo de los vicios de la declaración de voluntad, sino en el de la causa del negocio jurídico. Así las cosas, se considera que existe simulación cuando la causa del acto o negocio jurídico formalizado entre las partes no se corresponde con la realidad, bien porque no existe causa alguna (simulación absoluta), bien porque el contrato realmente querido se refiera a un tipo legal diferente del exteriorizado o porque se oculta algún elemento intencional definitorio de la operación en su conjunto (simulación relativa)<sup>435</sup>.

Por su parte, el Derecho Tributario ha acogido el concepto civil de simulación, entendiendo que la misma supone un acuerdo entre los contratantes para crear una apariencia de negocio jurídico con la finalidad de engañar u ocultar su verdadera voluntad, causando de esta forma un perjuicio a la Hacienda Pública. En este sentido, LEANDRO SERRANO<sup>436</sup> señala que, con carácter general, “la simulación refleja una contradicción entre la voluntad expresada y la voluntad deseada de la que nace un acto o negocio jurídico aparente.” Asimismo, CASTRO MORENO<sup>437</sup>, afirma que “en los negocios simulados, estos sólo se realizan de forma aparente o formal, pero no

---

<sup>433</sup> Art. 1276 del CC “La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita.”

<sup>434</sup> STS (Sala de lo Civil), de 1 julio de 1984, STS (Sala de lo Civil), de 18 junio 1988, STS (Sala de lo Civil), de 23 de septiembre de 1990, STS (Sala de lo Civil), de 16 de septiembre de 1991 y STS (Sala de lo Civil), de 8 de febrero de 1996.

<sup>435</sup> En este sentido, Vid. DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Vol. I*. Civitas. Madrid, 1983. Págs. 158-159. CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H. *Comentarios al Código Civil. Tomo XVII, Vol. 1º B. Artículos 1261 a 1280 del CC*. EDERSA. Madrid, 2004. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L. *Negocios anómalos y figuras...* Op. Cit. Pág. 93.

<sup>436</sup> LEANDRO SERRANO, M. *La lucha contra el fraude fiscal a través de la recaudación tributaria*. CEF. Madrid, 2012. Págs. 223.

<sup>437</sup> CASTRO MORENO, A. *Elusiones fiscales atípicas*. Atelier. Barcelona, 2008. Pág. 89.

materialmente, pues los flujos económicos, que derivarían de tales negocios, no suelen realizarse, o se efectúan por importes distintos a los verdaderos.”

Ahora bien, la LGT le dedica a esta figura el artículo 16, no obstante, lo regula de una forma escasa e incompleta. Si comparamos las circunstancias cuya concurrencia manifiesta la existencia de simulación con los indicios que, tal y como hemos analizado en un apartado anterior, determinan la existencia de una sucesión empresarial de facto, comprobamos como ambas figuras mantienen ciertas semejanzas.

La simulación requiere un pacto simulatorio, es decir, los intervinientes deben haber acordado de manera previa a la formalización del acto o negocio jurídico la creación de una apariencia ficticia para ocultar la verdadera voluntad negocial y con la finalidad de eludir las obligaciones tributarias que la misma llevaría aparejadas<sup>438</sup>.

Aunque para apreciar la existencia de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial *de facto* el artículo 42.1.c) de la LGT no hace referencia alguna a la necesidad de que exista un acuerdo entre el deudor principal y el sucesor en la actividad económica para continuar con la empresa, como ya hemos tenido la oportunidad de tratar, las resoluciones judiciales sí que lo hacen, ya que la concurrencia de una serie de datos o elementos comunes entre la empresa sucedida y la sucesora (tales como elementos personales y patrimoniales coincidentes, coincidencia en el tiempo del cese y del inicio de la actividad, etc.) ponen de manifiesto la existencia de una voluntad común en ambos.

Asimismo, en la simulación se crea, como denomina CASCAJERO SÁNCHEZ<sup>439</sup>, un “producto formal ficticio”. En el acuerdo simulatorio los contratantes crean una realidad artificial frente a la Hacienda Pública con un ánimo defraudatorio, pues bien, entendemos que esto mismo se puede predicar de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho.

Como norma general, el objetivo de suceder de hecho en el ejercicio de una actividad económica es eludir el pago de las obligaciones tributarias pendientes

---

<sup>438</sup> PALAO TABOADA, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova, Valladolid, 2009. Pág. 165.

<sup>439</sup> CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A. *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito...Op. Cit.* Pág.

derivadas del ejercicio de la misma, ya que si la transmisión de la empresa se realizara a través de un acto o negocio jurídico la declaración del adquirente como responsable sería mucho más sencilla y rápida. Así las cosas, para suceder en el ejercicio de la empresa sin despertar las sospechas de la Administración Tributaria, la continuación de la actividad se encubre, fingiendo su cese e iniciando de forma paralela la actividad bajo una apariencia empresarial nueva y distinta. La empresa sucesora simula no tener vinculación alguna con la sucedida, y desarrolla su actividad de manera totalmente independiente, sin embargo, si se examinan determinados elementos, es fácil comprobar que existe una clara interrelación entre ambas e incluso una voluntad rectora común en una y en otra. No obstante, hay que destacar que el legislador no configura el ánimo defraudatorio como requisito necesario para concluir que existe responsabilidad tributaria por sucesión *de facto* de empresa, en contraste con la simulación, que se caracteriza precisamente por la finalidad de engaño<sup>440</sup>.

Otra de las diferencias que podemos destacar entre ambas figuras se circunscribe a sus elementos configuradores, mientras que en la simulación uno de las circunstancias que la definen es la voluntad de engañar, en la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa el ánimo defrauda

Si bien existen múltiples y evidentes paralelismos entre ambas figuras, en las líneas que siguen veremos que también existen diferencias significativas.

El legislador, circunscribe la aplicabilidad del artículo 16 de la LGT rigurosamente al procedimiento tributario de liquidación al señalar de forma expresa que “la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación”. En cuanto a la posibilidad de aplicar este precepto en el seno de un procedimiento de recaudación, CASCAJERO SÁNCHEZ<sup>441</sup> se lo plantea en relación con los supuestos en los que la simulación se emplea, por ejemplo, para eludir el embargo de los bienes integrantes del patrimonio del deudor ejecutado, concluyendo que no cabe aplicar la técnica de la simulación en el procedimiento de

---

<sup>440</sup> DE ACUÑA REIG, J.L. “Simulación”. En HUESCA BOADILLA, R. (Coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de Desarrollo con jurisprudencia*. Vol. 1. La Ley. Madrid, 2007. Pág. 79.

<sup>441</sup> CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A. *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito... óp. Cit.* Págs. 86-87.

recaudación, ya que la normativa tributaria prevé otros instrumentos anti-elusivos para ello, como es la responsabilidad tributaria.

Por su parte, la declaración como responsable tributario por sucesión empresarial requiere que exista una previa liquidación, y además que esta declaración sea el resultado de un procedimiento de recaudación autónomo seguido frente al sucesor empresarial y por el que se le exige el pago de las obligaciones tributarias pendientes derivadas de la actividad del deudor principal.

## **V. LA SUCESIÓN EMPRESARIAL POR ADQUISICIÓN DE ELEMENTOS AISLADOS**

Tal y como hemos afirmado en apartados anteriores, la LGT establece que la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial prevista en el artículo 42.1.c) no resulta aplicable a los adquirentes de elementos aislados, a excepción de aquellos que la adquisición del elemento aislado les permita la continuación de la explotación o actividad.

Así las cosas, tanto en la vía administrativa<sup>442</sup> como en la contencioso-administrativa<sup>443</sup>, se reconoce que la sucesión de una empresa se puede producir de tres formas distintas: en primer término, mediante un acto o negocio jurídico perfeccionado entre la empresa sucedida y la sucesora; en segundo lugar, de forma fáctica continuando la actividad de una empresa que aparentemente ha cesado en su ejercicio y, por último, a través de la transmisión de un elemento de tal importancia que permita al adquirente

---

<sup>442</sup> Entre otras, la resolución nº 00/5749/1999 del TEAC, de 26 de abril de 2001.

<sup>443</sup> Entre otras, la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de marzo de 2012 (Rec. Nº 666/2010), o la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 28 de abril de 2014 (Rec. Nº 1994/2012), que reitera lo dispuesto por la doctrina económico-administrativa al señalar que “La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en supuestos como el presente puede originarse en tres causas distintas; La primera es la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto", lo que supone una auténtica sucesión jurídica. La segunda es la sucesión que puede llamarse "de facto", y consiste en que una empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en verdad la continúa bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida. La tercera forma, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida”.

continuar con el ejercicio de la actividad económica que venía desarrollando su anterior titular.

Analizaremos a continuación la naturaleza jurídica de este tipo de sucesión empresarial, asimismo, estudiaremos las circunstancias que deben concurrir para que la adquisición de un elemento aisladamente considerado pueda constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

### **1. ELEMENTOS AISLADOS QUE PERMITEN LA CONTINUACIÓN DE LA EXPLOTACIÓN O ACTIVIDAD ECONÓMICA**

El legislador, en el artículo 42.1.c) de la LGT, se limita a señalar que la adquisición de elementos aislados solo dará lugar a la responsabilidad tributaria de su adquirente o adquirentes cuando permitan la continuación de la explotación o actividad. Esta falta de concreción, así como la ausencia de desarrollo reglamentario, plantean dudas acerca de en qué casos y bajo qué circunstancias la Administración puede declarar la responsabilidad tributaria por adquisición de elementos aislados.

La primera cuestión que analizaremos es si es necesario que se adquieran varios elementos aislados afectos a una actividad empresarial para entender que se ha producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, o si por el contrario, basta con que se adquiera un único elemento que permita la continuidad de la actividad.

La redacción literal del precepto hace referencia a “elementos aislados” en plural, señalando que “lo dispuesto en el párrafo anterior 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”. Esto podría sugerir, en principio, que para considerar que existe una sucesión empresarial determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT es necesaria la adquisición de más de un elemento patrimonial y que además éstos permitan la continuidad de la actividad empresarial.

Sin embargo, la realidad práctica se contrapone a esta interpretación, ya que en muchas ocasiones el peso de la actividad de una empresa recae sobre único objeto,

siendo el resto de los elementos patrimoniales afectos meramente accesorios del bien principal. En este sentido, el TS<sup>444</sup> ha destacado que “no se requiere la sucesión de todos los elementos personales y materiales, sino la simple continuidad en el ejercicio de la explotación. Así, se puede acreditar, aun sin la existencia de un título sucesorio, que la empresa sucesora mantiene en lo fundamental la actividad empresarial.”

De esta forma, desde nuestro punto de vista, entendemos que el artículo 42.1.c) de la LGT no restringe única y exclusivamente la sucesión de empresa a aquellos supuestos en los que se adquieran varios elementos patrimoniales que posibiliten la continuación de la actividad empresarial, sino que la transmisión de un único elemento aisladamente considerado es susceptible de constituir el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria siempre que permita la subsistencia de la empresa.

En cualquier caso, algunos autores como MALVÁEZ PASCUAL y LEANDRO SERRANO<sup>445</sup>, aunque admiten la posibilidad de que exista responsabilidad tributaria por sucesión de empresa con la adquisición de elementos aislados, en términos generales mantienen una opinión distinta, considerando que la adquisición de una serie de elementos patrimoniales, o incluso la adquisición de todo el patrimonio empresarial, no es determinante de la existencia de la responsabilidad por sucesión de empresa, así como tampoco implica que esos activos permitan continuar la explotación económica. Es más, según su interpretación, no basta con la adquisición de los elementos materiales necesarios para la continuación de la actividad, sino que deben existir otras coincidencias en el desarrollo de dicha explotación entre el anterior titular y el actual de la misma.

Pues bien, coincidimos con ellos en que lo fundamental es que los elementos patrimoniales adquiridos permitan la continuación de la actividad empresarial. No obstante, consideramos que exigir que concurren otras circunstancias adicionales, tales como coincidencia de trabajadores, proveedores o clientes, es excesivo, ya que es posible continuar con el ejercicio de una actividad económica aunque no coincidan estos elementos. Esta exigencia resultaría procedente si los elementos patrimoniales

---

<sup>444</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 2 de octubre de 2008 (Rec. Nº 283/2004).

<sup>445</sup> MALVÁEZ PASCUAL, L. y LEANDRO SERRANO, M. *El procedimiento de recaudación tributaria*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2007. Pág. 795-796.

adquiridos fueran elementos accesorios en la actividad o explotación, o no permitieran por sí solos proseguir con el ejercicio de la misma, como ocurriría, por ejemplo, en aquellos casos en los que la sucesión en la actividad se realiza *de facto*, supuesto al que ya hemos hecho referencia en líneas anteriores.

Otra expresión que plantea dudas es la siguiente “salvo que dichas adquisiciones (...) permitan la continuación de la explotación o actividad” y en concreto el término “permitan”. Según dispone la RAE, el verbo “permitir” hace referencia a tener los medios para hacer posible algo, de esta forma, la redacción del precepto parece dar a entender que para ser considerado responsable tributario en este supuesto basta con adquirir un elemento aislado que posibilite continuar con la actividad, sin que se exija que esa continuación se produzca de forma efectiva.

Si bien es cierto que las palabras empleadas por el legislador son confusas, consideramos que para apreciar la existencia de sucesión empresarial, y en consecuencia declarar responsable tributario al adquirente, es imprescindible que éste continúe con la actividad en los mismos términos en los que se venía realizando por el anterior titular. Admitir que no es necesaria la continuidad para apreciar la responsabilidad tributaria del adquirente en estos casos, daría cobertura legal a situaciones para las que este precepto no fue concebido, por ejemplo, posibilitaría que la Administración declarara responsable por sucesión de empresa a un coleccionista de antigüedades que adquirió un proyector de cine antiguo de una empresa que hasta ese momento se dedicaba a la exhibición de películas cinematográficas clásicas, pese a no tener intención alguna de proseguir con la actividad a la que se había encontrado afecto.

Otra cuestión que debemos analizar es qué ocurre en aquellos supuestos en los que varios sujetos adquieren elementos aislados de una empresa, que les permiten, aun sin transición jurídica de la titularidad, continuar de forma independiente el ejercicio de la actividad económica que venía desarrollando la empresa originaria.

En estos supuestos se produce el presupuesto de hecho del artículo 42.1.c) de la LGT, por lo que todos los adquirentes de elementos aislados que continúen con el ejercicio de la empresa pueden ser declarados responsables tributarios por sucesión de empresa. Sin embargo, determinar el alcance de la responsabilidad es algo más complejo. Según determina el legislador, la obligación del responsable por sucesión de



empresa es de carácter solidario, es decir, que la Administración tributaria puede reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad o explotación económica a quien suceda en el mismo.

La LGT, en los artículos destinados a la regulación del instituto de la responsabilidad tributaria, no determina las consecuencias de que existan varios responsables solidarios, por lo que nos debemos remitir a lo dispuesto en el artículo 35.7 de la LGT<sup>446</sup>. Este precepto determina la solidaridad entre los obligados tributarios, y también señala que en aquellos casos en los que la Administración tributaria solo conozca la identidad de un obligado tributario practicará y notificará las liquidaciones a su nombre, estando obligado a satisfacerlas a menos que solicite la división de las mismas, proporcionando información sobre la identidad de los demás obligados tributarios.

De esta forma, las deudas tributarias pendientes del ejercicio de la actividad o explotación económica se podrán dividir entre los responsables tributarios por sucesión de empresa en aquellos casos en los que se cumplan las condiciones dispuestas por el legislador. No obstante, esto no deja de ser una solución meramente teórica, ya que, tal y como destaca MARTÍN JIMÉNEZ<sup>447</sup>, la aplicación del beneficio de la división a una pluralidad de responsables es muy difícil, ya que se desconoce que cuota de responsabilidad corresponde a cada uno de ellos. Además subraya que el hecho de que no les resulte de aplicación la división a los responsables plantea hasta qué punto no puede ser arbitrario que la Administración se dirija contra uno y no contra los otros.

Desde nuestro punto de vista, es una cuestión conflictiva de la que no se puede dar una respuesta general, sino que habrá que atender a los supuestos concretos para ofrecer

---

<sup>446</sup> Art. 35.7 de la LGT “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.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo 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.”

<sup>447</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT...* Op. Cit. Pág. 184.

soluciones. Es cierto que determinar la cuota de responsabilidad que corresponde a cada uno de ellos es algo muy complejo, sin embargo, en determinados casos no es imposible<sup>448</sup>, también se podría plantear la posibilidad de realizar una distribución entre los propios responsables que fuera supervisada y finalmente aceptada por la Administración tributaria. El legislador debería plantearse esta cuestión, ya que los problemas que se pueden generar de la misma no son pocos, y ofrecer soluciones, ya que exigir la responsabilidad tributaria de la totalidad de la deuda tributaria pendiente a un único sujeto es arbitrario y a la vez entra en conflicto con el principio de seguridad jurídica.

## **2. ESPECIAL REFERENCIA A LA TRANSMISIÓN DE UNA MARCA COMERCIAL COMO SUPUESTO DE SUCESIÓN EMPRESARIAL**

Entre los elementos que conforman la identidad de una empresa destaca la marca comercial. Se entiende por marca, según determina el artículo 4 de la Ley de Marcas, “todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de las otras”.

En base a lo dispuesto en este precepto, DE LA FUENTE GARCÍA<sup>449</sup>, destaca que la marca actúa como mecanismo de diferenciación de los productos o servicios de una empresa en un doble ámbito. Por un lado, es el instrumento mediante el cual el empresario puede identificar sus productos y servicios, así como diferenciarlos de los de sus competidores, y por otro, sirve para que los consumidores los reconozcan.

Así pues, la marca es un elemento intangible objeto de derecho de propiedad, y como tal, puede transmitirse, darse en garantía o ser objeto de diferentes derechos reales<sup>450</sup>. Dada la importancia que una marca puede adquirir en el ejercicio de una

---

<sup>448</sup> Supongamos que varios sujetos adquieren unas máquinas, por ejemplo, cada uno adquiere una laminadora de acero de una empresa, y continúan con el ejercicio de la laminación del acero cada una por su cuenta. En estos casos se podría determinar un porcentaje de responsabilidad según el número de máquinas adquiridas por cada uno de ellos.

<sup>449</sup> DE LA FUENTE GARCÍA, E. *La propiedad industrial. Teoría y Práctica*. [Documento en línea]. Editorial Universitaria Ramón Areces. Madrid, 2004. [Consulta: 04/11/14]. Disponible en: <http://laleydigital.laley.es>

<sup>450</sup> Así lo pone de manifiesto el artículo 46.2 de la LM “Con independencia de la transmisión de la totalidad o de parte de la empresa, la marca y su solicitud podrán transmitirse, darse en garantía o ser objeto de otros derechos reales, licencias, opciones de compra, embargos u otras medidas que resulten del

empresa, analizaremos si la adquisición de forma aislada de cualquiera de estos derechos sobre la misma puede constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT.

Aplicando el principio de Pareto<sup>451</sup> al ámbito empresarial, el 20 por ciento de los recursos de una empresa generan el 80 por ciento de sus rendimientos. Esto quiere decir que si se transmiten los elementos que conforman ese 20 por ciento, la actividad de la empresa puede continuar en unos términos similares a como se venía desarrollando. Ahora bien, determinar exactamente cuál es el porcentaje de los rendimientos empresariales que corresponden a la explotación de una determinada marca es algo metodológicamente complejo, aunque mediante el empleo de determinados instrumentos, como encuestas a clientes, análisis de los resultados de mercado, etc. se puede realizar una estimación bastante aproximada del *engagement*<sup>452</sup> o grado en el que un consumidor interactúa con la marca.

Si bien es cierto que una marca es uno de los elementos esenciales de una empresa, los tribunales vienen señalando la necesidad de que la adquisición de la marca concorra con otras circunstancias fácticas relevantes para apreciar la responsabilidad tributaria de su adquirente por sucesión empresarial. El TS en su sentencia de 7 de marzo de 2014<sup>453</sup> no consideró aceptable que la sola adquisición de una marca fuera suficiente para entender la continuación de la actividad. En este mismo sentido se pronunciaron la AN en sentencias de 26 de noviembre de 2001<sup>454</sup> y de 13 de junio de

---

procedimiento de ejecución, para todos o parte de los productos o servicios para los cuales estén registradas o solicitadas, e inscribirse en el Registro de Marcas, sin perjuicio de los demás negocios jurídicos de que fuere susceptible el derecho de marca (...)"

<sup>451</sup> JURAN, J.M. *Quality Control Handbook*. McGraw-Hill. 1951. Págs. 38-39. Este autor hace referencia al denominado "principio de Pareto". Vilfredo Pareto, economista italiano formuló un principio de distribución basándose en el análisis empírico a través de la observación de la sociedad italiana, llegando a la conclusión de que el 20 por ciento de la población ostentaba el 80 por ciento de la riqueza, esta teoría la extrapola a otros ámbitos, incluido el de la empresa.

<sup>452</sup> Término empleado en marketing para referirse al grado de interacción de los usuarios con una determinada marca, tratando de establecerse el grado de motivación o de fidelización que tienen con dicha marca.

<sup>453</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 7 de marzo de 2014 (Rec. N° 3276/2011).

<sup>454</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 26 de noviembre de 2001 (Rec. N° 246/1999).

2002<sup>455</sup>, el TSJ de Cataluña, en sentencia de 13 de julio de 2006<sup>456</sup> o el TSJ de Murcia, en sentencia de 30 de septiembre de 2008<sup>457</sup>, señalando que para declarar la responsabilidad tributaria en estos supuestos, además de la marca debían transmitirse otras relaciones de hecho, tales como el domicilio, los proveedores, empleados, otros activos fijos, etc. ya que se requiere la continuidad en el ejercicio de la actividad y ésta no puede tener lugar si no se adquieren los elementos personales o materiales necesarios para el mantenimiento de la actividad empresarial.

Pese a todo, no compartimos la fundamentación jurídica que realizan los tribunales acerca de la improcedencia de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa en estos casos. Desde nuestro punto de vista, realizan una conclusión excesivamente genérica al afirmar que la adquisición de una marca comercial no permite por sí sola la continuación de la actividad o explotación económica, ya que algunas empresas llegan a conseguir un alto grado de fidelización de los clientes con su marca, de tal modo que si otra empresa adquiere esa marca lo hace con la intención de conseguir también los clientes que a la misma son asiduos, así como con el propósito evidente de continuar con la actividad económica a la que se asocia dicha marca.

Al igual que ocurría en los supuestos de sucesión empresarial de hecho, en la sucesión de empresa por adquisición de elementos aislados la Administración debe actuar con cautela, acreditando fehacientemente que la adquisición de un elemento en particular, y aisladamente considerado, permite la continuación de la actividad o explotación, para ello debe analizar pormenorizadamente cada caso concreto, no pudiendo elaborarse una teoría de carácter general aplicable a todos los casos en los que realiza la adquisición de una marca comercial.

---

<sup>455</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de junio de 2002 (Rec. N° 569/2001).

<sup>456</sup> STSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de julio de 2006 (Rec. N° 187/2003).

<sup>457</sup> STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 30 de septiembre de 2008 (Rec. N° 595/2004).

## **CAPÍTULO QUINTO**

### **EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

---



## **I. CONSIDERACIONES PREVIAS**

El RGR de 1990 recogió, tal y como señalaba su Exposición de Motivos, las aportaciones doctrinales en materia de obligados y responsables en la Sección I del Capítulo III, dedicado a los obligados tributarios, del Título Preliminar. En concreto, reguló el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria en su artículo 12, y la responsabilidad subsidiaria, en su artículo 14.

Esta misma diferenciación entre responsabilidad solidaria y subsidiaria la mantiene la actual regulación. La LGT establece el procedimiento frente a los responsables en la Sección III del Capítulo V, dedicado a las actuaciones y procedimientos de recaudación, dentro del Título I, relativo a la aplicación de los tributos. De la misma forma, el RGR determina el procedimiento de declaración de responsabilidad en su artículo 124, destinando los artículos 125 y 126 a cuestiones accidentales dentro del procedimiento como son: la certificación por adquisición de explotaciones o actividades económicas a la que se refiere el artículo 175.2 de la LGT<sup>458</sup> y el certificado expedido a instancia de los contratistas o subcontratistas de obras y servicios a los efectos de lo dispuesto en el artículo 43.1.f) de la LGT<sup>459</sup>.

Circunscribiéndonos al supuesto de responsabilidad tributaria objeto de estudio, la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial, debemos recordar que en la transmisión de la empresa la responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes que derivan de la misma es de carácter solidario. Por ello, centraremos nuestro análisis en el procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria.

---

<sup>458</sup> Art. 175.2 de la LGT “El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio”

<sup>459</sup> Art. 43.1.f) de la LGT “La responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación.”

Según establece CHECA GONZÁLEZ<sup>460</sup>, la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requiere, con carácter general, un acto administrativo de declaración de responsabilidad, o lo que es lo mismo, un acuerdo de declaración de responsabilidad dictado por el órgano competente y notificado convenientemente al interesado, incluyendo el presupuesto de hecho habilitante, los conceptos a los que alcanza dicho presupuesto, los medios de impugnación contra el mismo y el lugar, plazo y forma en la que debe ser satisfecho el importe exigido.

En las líneas que siguen estudiaremos éstas y otras circunstancias, prestando especial atención a aquellos elementos que necesariamente han de concurrir en el procedimiento desarrollado por la Administración tributaria para declarar la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa.

## **II. EL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

Este procedimiento, como todo procedimiento administrativo, se divide en tres fases diferenciadas<sup>461</sup>: iniciación, desarrollo y terminación, según lo establecido en los artículos 98, 99 y 100 de la LGT.

En cada una de estas fases, la Administración tributaria debe observar una serie de requisitos procedimentales tendentes a garantizar los derechos y garantías que asisten al presunto responsable tributario que, pese a no estar recogidos expresamente ni en la

---

<sup>460</sup> CHECA GONZÁLEZ, C. “Los responsables tributarios subsidiarios: Aspectos sustantivos y procedimentales para declarar esta responsabilidad, y examen de la extensión, o no, a las sanciones”. [Documento en línea] *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Nº 32, 2007. [Consulta: 16/03/15]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>

<sup>461</sup> SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. CISS. Valencia, 2008. Pág. 37.



LGT, ni en el RGR, se dependen indirectamente de estas normas y son reconocidos por la doctrina tanto administrativa como contencioso-administrativa<sup>462</sup>.

## **1. INICIO DEL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

El artículo 124 del RGR establece que el procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación. Por tanto, y según señala la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), a diferencia de otros procedimientos tributarios, éste sólo puede iniciarse de oficio<sup>463</sup>. En este sentido, se posiciona BOSCH CHOLVI<sup>464</sup>.

En relación con los órganos competentes para acordar el inicio del procedimiento, CASTELLANOS TORRES<sup>465</sup> entiende que, al tratarse de una acción administrativa para exigir el pago, este procedimiento se configura como un procedimiento de recaudación autónomo, por lo que determina que los órganos competentes para dirigirlo son los órganos de recaudación.

Sin embargo, aunque el legislador no hace mención expresa sobre este extremo, el artículo 174.2 de la LGT señala que si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponderá al órgano competente para dictar la liquidación, en los demás casos deberá hacerlo el órgano de

---

<sup>462</sup> Vid. con carácter general, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 100/1998. Págs. 691 y ss.

<sup>463</sup> Vid. Art. 87 RD 1065/2007 y Sede electrónica de la AEAT/ficha procedimiento declaración de responsabilidad.

<sup>464</sup> BOSCH CHOLVI, J.L. “Los responsables tributarios en la Ley 58/2003: Aspectos controvertidos”. *Tribuna Fiscal*. Nº 173,2005. Pág. 48.

<sup>465</sup> CASTELLANOS TORRES, J.A. “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”. *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*. Nº 77, 2009. Pág. 176.

recaudación. En consecuencia, de la lectura de dicho precepto se desprende que, si pueden ser competentes para la declaración de responsabilidad tanto los órganos de liquidación como los órganos de recaudación, para acordar el inicio del procedimiento de responsabilidad tributaria también podrán serlo tanto unos como otros, dependiendo del momento en el que se produzca dicho acuerdo de inicio.

En este mismo sentido, el artículo 196 del 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<sup>466</sup> (en adelante, RGGI) señala que el órgano actuante en el procedimiento inspector puede también acordar el inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria en aquellos supuestos en los que tenga conocimiento de cualquier circunstancia que pudiera determinar dicha responsabilidad.

De tal forma, tal y como señala MARTÍN JIMÉNEZ<sup>467</sup>, las competencias para iniciar este procedimiento se reparten entre órganos que tienen atribuidas diferentes funciones tributarias, cuando se trate de autoliquidaciones o liquidaciones tributarias, el órgano de recaudación, sin embargo, cuando se realice el inicio del procedimiento con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago corresponderá a los órganos de gestión o de inspección.

Una vez acordado el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, éste debe ser notificado al interesado. Esta notificación es fundamental para la validez del procedimiento, ya que, como veremos en líneas posteriores, si se realiza de forma deficiente puede dar lugar, en su caso, a la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad propiamente dicho.

---

<sup>466</sup> Art. 196 RGGI “Cuando en el curso de un procedimiento de inspección, el órgano actuante tenga conocimiento de hechos o circunstancias que pudieran determinar la existencia de responsables a los que se refiere el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se podrá acordar el inicio del procedimiento para declarar dicha responsabilidad. El inicio se notificará al obligado tributario con indicación de las obligaciones tributarias y períodos a los que alcance la declaración de responsabilidad y el precepto legal en que se fundamente.”

<sup>467</sup>MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de Responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 163.

En esta fase procedimental hay que tener presente que el todavía “presunto” responsable solidario tiene derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado, tal y como establece el artículo 34.1.f) de la LGT<sup>468</sup>.

### **1.1. Contenido del acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad**

En cuanto a los datos fundamentales que ha de contener el acuerdo de inicio, los artículos 87.3 y 97.1 del RGGI establecen el contenido mínimo que debe constar en la comunicación de inicio de todo procedimiento iniciado de oficio por la Administración. De esta forma, podemos concretar los datos que, necesariamente, deben constar en el acuerdo de iniciación del procedimiento de responsabilidad tributaria, y en particular, en el procedimiento dirigido a declarar la responsabilidad originada de una sucesión empresarial.

#### **A. Identificación del procedimiento que se inicia**

El acuerdo de inicio debe señalar expresamente que por medio de esa comunicación se inicia un expediente de declaración de responsabilidad tributaria. Asimismo, debe identificar el presupuesto de hecho habilitante que lo justifica especificando que, el presunto responsable ha continuado desarrollando la actividad económica del deudor principal.

Si la responsabilidad se sustenta en un negocio jurídico perfeccionado entre ambos sujetos éste debe ser también identificado, si por el contrario la continuidad en la actividad se produce de facto, deben contenerse, aunque sea a grandes rasgos, los indicios de sucesión que han llevado al órgano competente a iniciar el expediente de declaración de responsabilidad.

---

<sup>468</sup> Art. 34.1.f) de la LGT “Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes: (...) f) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.”

## **B. Identificación completa del deudor principal**

Como mecanismo para salvaguardar la seguridad jurídica del presunto responsable se considera imprescindible que conozca en todo momento la identidad del deudor principal cuya deuda le está siendo reclamada, así como la identidad del resto de responsables solidarios que, en su caso, pudieran existir.

## **C. Comunicación de trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente administrativo**

La apertura del trámite de audiencia aparece recogida en el artículo 124.1 del RGR<sup>469</sup> y en el artículo 174.3 de la LGT<sup>470</sup> y, aunque estos preceptos no contemplan los efectos derivados de su omisión, el TEAC<sup>471</sup> ha sido contundente y reiterativo a la hora de destacar la importancia de este trámite que otorga la posibilidad al presunto responsable de ser escuchado.

Sirve de garantía para el presunto responsable y cualquier insuficiencia en su formalización se puede considerar un defecto bastante para anular, llegado el momento, la resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad y retrotraer las actuaciones al momento en que se produjo dicho defecto, siempre que conlleve la indefensión del sujeto frente al que se desarrolla el procedimiento<sup>472</sup>. Así lo pone de

---

<sup>469</sup>Art. 124.1 del RGR “1 procedimiento de declaración de responsabilidad se iniciará mediante acuerdo dictado por el órgano competente que deberá ser notificado al interesado. El trámite de audiencia será de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses.”

<sup>470</sup>Art. 174.3 de la LGT “El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.”

<sup>471</sup> Entre otras, las siguientes resoluciones: nº 00/1854/2002 de 23 de octubre de 2003 y nº 00/2156/2007 de 13 de febrero de 2008.

<sup>472</sup> A la retroacción de las actuaciones por omisión del trámite de audiencia hacen referencia, entre otros, los siguientes autores: ALVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la Ley General Tributaria*. Thomson-Aranzadi. Pamplona, 2010. Pág. 285. MERINO JARA, I. “La responsabilidad tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. *Revista de Información Fiscal*. Nº 74/2006. Pág. 74.

manifiesto el TS en la sentencia de 17 de abril de 2013<sup>473</sup>, al señalar que “el alcance del trámite omitido está subordinado a la indefensión que al recurrente le haya producido la no realización de dicho trámite”, así como en la sentencia de 22 de junio de 2015<sup>474</sup>, en la que determina la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria con la retroacción de las actuaciones para el adecuado cumplimiento del trámite de audiencia.

#### **D. Efecto interruptivo del plazo legal de prescripción**

El inicio de este procedimiento, siempre que se encuentre debidamente notificado, interrumpirá el plazo de prescripción de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria de la deuda tributaria pendiente del deudor principal al presunto responsable, conforme lo señalado en el artículo 68.8 de la LGT<sup>475</sup> y así debe constar en el acuerdo de inicio. Tal y como destaca, SANTOLAYA BLAY<sup>476</sup>, hay que tener en cuenta que para que el efecto interruptivo se cumpla, la notificación del acuerdo de inicio debe realizarse antes de que transcurran cuatro años desde la última comunicación con efecto interruptivo.

#### **E. Lugar y fecha de expedición**

Junto con el lugar y la fecha de expedición del acuerdo de inicio debe incorporarse referencia al órgano que expide la notificación, así como debe identificarse la persona que la emite con nombre, apellidos y firma.

Estos datos son una mera formalidad, su omisión no se entiende que sea determinante para la validez del procedimiento de declaración de responsabilidad. Cualquier defecto o error en su formulación se considera subsanable.

---

<sup>473</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 17 de abril de 2013 (Rec. N° 124/2012).

<sup>474</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 22 de junio de 2015 (Rec. N° 502/2014).

<sup>475</sup> Art. 68.8 de la LGT “Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y solo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás.”

<sup>476</sup> SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal...* Op. Cit. Pág. 38.

## **2. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

### **2.1. Actuaciones de comprobación e investigación**

El desarrollo del procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria en este supuesto concreto, variará dependiendo de si el presupuesto de hecho que la determina lo conforma una sucesión en la titularidad jurídica de una empresa o, por el contrario, una sucesión *de facto* en el ejercicio de la misma.

Cuando el procedimiento se centra en una sucesión jurídica de empresa, las labores de comprobación e investigación de la Administración tributaria son muy limitadas, bastando con acreditar la formalización del acto o negocio jurídico traslativo de la titularidad de la empresa para declarar la responsabilidad solidaria del adquirente.

Por el contrario, la determinación de la existencia de una sucesión en una explotación o una actividad económica que no se encuentra amparada en el marco de un negocio jurídico, es una cuestión de hecho que requiere una individualización de cada caso. Así lo destaca el TS, entre otras, en su sentencia de 28 de abril de 2014<sup>477</sup> al afirmar que “En efecto, la existencia o inexistencia de sucesión es una cuestión de hecho que requiere la concurrencia de circunstancias en cada caso concreto y que avalen significativamente que se haya producido la sucesión en una actividad económica.”

Como hemos tenido oportunidad de analizar en el capítulo anterior, existen una serie de indicios, configurados por una reiterada jurisprudencia<sup>478</sup>, cuya concurrencia permite apreciar que se ha producido esa sucesión *de facto*. Entre estos indicios, o datos fácticos que la Administración tributaria examina para averiguar si ha existido una sucesión empresarial no transparente destacan: el inicio y el cese en la actividad de la

---

<sup>477</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de abril de 2014 (Rec. N° 1994/2012).

<sup>478</sup> Entre otras, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 27 de junio de 2013 (Rec. N° 2259/2011); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de noviembre de 2013 (Rec. N° 3942/2011); STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 7 de marzo de 2014 (Rec. N° 3276/2011).

empresa sucedida y de la sucesora respectivamente, el epígrafe del IAE en el que están dadas de alta, el lugar donde desarrollan su actividad, las plantillas de trabajadores, los miembros de su organización, los elementos patrimoniales con los que cuentan, los clientes y proveedores, así como cualquier otra circunstancia de la que se pudiera inferir una continuidad en el ejercicio de la actividad o explotación económica.

No obstante, no basta con identificar la existencia de una coincidencia entre distintos elementos fácticos entre dos empresas para determinar que se ha producido el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad tributaria, sino que la Administración debe acreditar la certeza de los mismos, así como probar en qué medida esos datos pueden actuar de nexo entre el deudor principal y el presunto responsable. Para ello, el órgano que desarrolla el procedimiento ostenta una serie de facultades.

En la mayor parte de los supuestos, los procedimientos para declarar la responsabilidad tributaria los inician y desarrollan los órganos de recaudación, no obstante, en determinadas ocasiones, lo hacen los órganos de gestión o inspección. En cuanto a las facultades con las que cuentan dichos órganos para comprobar e investigar cada uno de los elementos fácticos cuya coincidencia puede acreditar la existencia de una sucesión empresarial determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, la normativa tributaria las reconoce en distintos preceptos.

El RGGI establece, en sus artículos 144 a 154, que la Administración tributaria puede desarrollar una serie de actuaciones destinadas a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones formales de los obligados tributarios, tales como comprobaciones censales o comprobaciones del domicilio fiscal. Asimismo, el artículo 162.1 de la LGT<sup>479</sup>, destaca entre las facultades de la recaudación tributaria, que los funcionarios pueden comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes y derechos de los obligados tributarios mediante el ejercicio de las facultades reconocidas en las actuaciones de inspección. Por su parte, la LGT en su artículo 142, así como el

---

<sup>479</sup>Art. 162.1 de la LGT “Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley (...)”.

RGGI, en sus artículos 171 a 174, determinan las facultades de la inspección de los tributos<sup>480</sup>.

La Administración tributaria solo puede investigar de oficio los hechos con relevancia jurídico-tributaria, es decir, los hechos que son necesarios para la aplicación de las normas tributarias, lo que puede incluir, conforme señala RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN<sup>481</sup>, tanto acontecimientos internos, como del mundo exterior, así como conocimientos e intenciones.

Pues bien, el objeto de la Administración tributaria en este supuesto concreto de responsabilidad solidaria, es probar la existencia de una sucesión *de facto*, es decir, acreditar que efectivamente un sujeto ha continuado la actividad económica que desarrollaba otro sin que haya mediado un acto o un negocio jurídico habilitante, y en la mayor parte de los supuestos, que ha actuado con la intención de eludir la responsabilidad sobre las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de esa actividad o explotación económica.

En las líneas que siguen, analizaremos qué medidas de comprobación e investigación puede desarrollar, en el marco de sus competencias, la Administración tributaria, para acreditar que se ha llevado a cabo una sucesión empresarial de hecho constitutiva del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT.

---

<sup>480</sup> La Inspección de los tributos ostenta, entre otras facultades, la de examinar la documentación de los obligados tributarios, por ejemplo, declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos, etc. También el examen de la contabilidad y de los libros registro, así como de las facturas y de cualquier otro documento con trascendencia tributaria. Asimismo, tiene la facultad de entrada y reconocimiento de fincas.

<sup>481</sup> RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. *La prueba en Derecho Tributario*. Thomsom-Aranzadi. Pamplona, 2007. Págs. 101-120. Además, destaca que “no se puede olvidar que la Administración tiene atribuida una competencia investigadora para descubrir la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente, por lo que resulta difícil limitar sus potestades únicamente a los hechos con trascendencia tributaria directa cuando éstas se despliegan frente al propio sujeto que se investiga”.



### **A. Requerimiento de información y solicitud de aportación de documentación a los obligados tributarios**

En el marco de la aplicación de los tributos, la Administración tributaria tiene la potestad de solicitar información a los obligados tributarios y, a su vez, los obligados tributarios cuentan con una serie de deberes y obligaciones en aras de facilitar la función de la Administración tributaria y con la finalidad de lograr la efectividad de los tributos<sup>482</sup>.

Estos deberes se establecen de una forma genérica en diferentes preceptos de la LGT, como en el artículo 29.2.g) en el que se regula la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas, o en el artículo 93.1, en el que se determina la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias<sup>483</sup>.

Asimismo, el RGGI hace referencia a los requerimientos individualizados para la obtención de información, señalando que se notificarán al obligado tributario indicando su nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal, el periodo de tiempo a que se refiere la información requerida, así como identificando los datos relativos a los hechos respecto de los que se requiere la información.

### **B. Solicitud a la Tesorería General de la Seguridad Social de Informe de Vida Laboral de ambas empresas**

Este informe proporciona la relación de trabajadores adscritos a un Código Cuenta de Cotización en un periodo determinado.

---

<sup>482</sup> ALESSI, R. *Principi di diritto amministrativo, II*. Giuffrè. Milán, 1966. Pág. 647.

<sup>483</sup> Vid, con carácter general, SOLANA VILLAMOR, F., “El deber de colaboración de la Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria*. Nº 50/1987. Págs. 239 y ss.

El Código Cuenta de Cotización es el número que la Tesorería General de la Seguridad Social, en el acto administrativo de inscripción, asigna al empresario para su identificación y control de sus obligaciones en el respectivo Régimen del Sistema de la Seguridad Social.

### **C. Requerimiento de información al Registro Mercantil**

Según establece el artículo 94 del RRM, las sociedades deben inscribir obligatoriamente en su hoja abierta en el Registro Mercantil, entre otros datos, los siguientes: la constitución de la sociedad, la modificación del contrato y de los estatutos sociales, así como los aumentos y reducciones de capital, la prórroga del plazo de duración, el nombramiento y cese de los administradores, liquidadores y auditores, los poderes generales y las delegaciones de facultades, la apertura, cierre y demás actos y circunstancias relativos a las sucursales, así como la transformación, fusión, escisión, rescisión parcial, disolución y liquidación de la sociedad.

Por tanto, si en la presunta sucesión empresarial intervienen entidades mercantiles, la Administración Tributaria puede solicitar al Registro Mercantil la información contenida en sus respectivas hojas para poder establecer si existen coincidencias entre los sujetos administradores, en el domicilio social, el objeto social que denoten una sucesión de hecho en la actividad económica.

### **D. Solicitud de información registral al Registro de la Propiedad**

La Administración puede solicitar al Registro de la Propiedad información relativa a los inmuebles de los que son titulares, tanto el deudor principal como el presunto responsable, para comprobar si ha existido una transmisión de elementos patrimoniales afectos a la explotación o actividad económica.

Normalmente esta información se formaliza mediante la expedición de notas de localización para determinar el registro, provincia y municipio donde una determinada persona tiene bienes inscritos, o bien a través de notas simples, para identificar las fincas registrales, la identidad del titular o titulares de los derechos inscritos sobre las mismas y la extensión, naturaleza y limitaciones de éstos, o mediante certificaciones, en las que el Registrador de la Propiedad acredita la última titularidad de dominio que se

encuentre vigente en los libros del Registro, así como todas las cargas y gravámenes existentes.

### **E. Consulta de información relativa a la actividad empresarial**

El órgano actuante puede examinar la información contenida en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el que, a través de los modelos censales 036 y 037, las personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad deben comunicar el inicio, la modificación o el cese de actividades económicas así como el tipo de actividad económica y los establecimientos y locales en los que las mismas se desarrollan.

### **F. Requerimiento de información a terceros**

El RGGI, en su artículo 30.3<sup>484</sup>, señala que los sujetos que hayan mantenido relaciones económicas, profesionales, o financieras con otras personas, deben contestar los requerimientos individualizados de información relativos a las mismas, aunque con carácter general no tuvieran obligación de haberlos suministrado previamente<sup>485</sup>. Lo dispuesto en este precepto se fundamenta en el deber de proporcionar información contemplado en la LGT, deber que, como destaca LÓPEZ MARTÍNEZ<sup>486</sup>, se incluye en las prestaciones personales de carácter público reguladas en el artículo 31 de la CE.

La Administración tributaria puede realizar estos requerimientos de información en el curso del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria con la finalidad de comprobar si ha existido una sucesión empresarial de hecho determinante

---

<sup>484</sup> Art. 30.3 del RGGI “El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones (...)”

<sup>485</sup> Vid. con carácter general HURTADO GONZÁLEZ, J. F., *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova. Valladolid, 2001. Págs. 60 y ss. HERRERA MOLINA, P. M. *La potestad de información tributaria sobre terceros*. La Ley. Madrid, 1993. Págs. 42 y ss.

<sup>486</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Sobre deberes de información tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 1992. Págs. 207-210.

de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT. De esta forma, puede solicitar información a los juzgados y tribunales, que conforme señala el artículo 94.3 de LGT “deberán facilitar a la Administración tributaria, de oficio o a requerimiento de la misma, cuantos datos con trascendencia tributaria se desprendan de las actuaciones judiciales de las que conozcan, respetando, en su caso, el secreto de las diligencias sumariales”<sup>487</sup>, también a entidades dedicadas al tráfico bancario y crediticio<sup>488</sup>, así como a los proveedores, a los trabajadores, o incluso a los clientes de ambas empresas, siempre que dicha información se refiera estrictamente a la relación que los mismos mantenían con los sujetos intervinientes en la supuesta sucesión empresarial.

## **2.2. Adopción de medidas cautelares frente al presunto responsable**

La LGT de 1963 no reguló expresamente la posibilidad de adoptar medidas cautelares frente a los responsables tributarios hasta su modificación parcial por la Ley 25/1995, de 30 de julio. De esta forma, en la redacción vigente a partir de 23 de julio de 1995, el artículo 37.5 de la LGT de 1963 permitió la adopción de medidas cautelares frente al responsable subsidiario antes de la efectiva declaración de responsabilidad. Esta limitación expresa a los responsables subsidiarios planteó dudas acerca de la posibilidad de adoptar estas medidas frente a los responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas ya que, hasta la sentencia del TS de 15 de julio de 2000<sup>489</sup>, la responsabilidad en estos supuestos era solidaria.

La LGT actualmente vigente dirime esta cuestión, ya que en su artículo 41.5 reconoce la posibilidad de adoptar medidas cautelares con anterioridad a la declaración de responsabilidad tributaria, pudiendo adoptarse, tanto frente a los responsables subsidiarios como frente a los responsables solidarios. El legislador en este precepto hace referencia expresa a la aplicabilidad de las medidas cautelares del artículo 81 de la

---

<sup>487</sup> Vid. Art. 56 del RGGI.

<sup>488</sup> Art. 57.1 del RGGI “Cuando se trate de requerimientos de información que exijan el conocimiento de movimientos de cuentas o de operaciones a los que se refiere el artículo 93.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los órganos de inspección o de recaudación podrán solicitar la información a los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, o requerirla directamente a las entidades bancarias o crediticias con las que operen sin que sea necesario notificar dicho requerimiento al obligado tributario al que se refiere la información requerida.”

<sup>489</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (Rec. Nº 2971/1995).

LGT, asimismo, también remite de forma indirecta a aquellas que se pueden adoptar en el procedimiento de inspección y en el de recaudación<sup>490</sup>.

### **A. Justificación de la adopción de medidas cautelares**

Conforme señala SANTOLAYA BLAY<sup>491</sup>, “las medidas cautelares pueden ser definidas como cualquier acto que tenga por finalidad asegurar, en el marco de un determinado proceso jurídico, y como consecuencia de su terminación, un concreto resultado, que en caso contrario podría verse dificultado. Esta dificultad pudiera tener su origen tanto en actos de las propias partes intervinientes en el proceso como ser ajena a ellas”.

De esta forma, la adopción de medidas cautelares es una forma de asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria del responsable. Sólo se podrán adoptar, conforme señala el artículo 81.1 de la LGT<sup>492</sup>, en los supuestos en los que existan indicios racionales de que el cobro se va a ver frustrado o dificultado. Una vez más, el legislador emplea una referencia poco concreta a la racionalidad o, lo que es lo mismo, a las reglas del criterio humano, lo que plantea dudas acerca de los motivos o las circunstancias que deben concurrir para que la Administración tributaria aplique estas medidas, pese a todo, el Proyecto de LGT<sup>493</sup> que modifica algunos puntos en la regulación de las medidas cautelares no aclara esta cuestión.

Algunos autores, como CORCUERA TORRES<sup>494</sup>, consideran que es imprescindible que el responsable haya realizado actos tendentes a ocultar, gravar o disponer de sus bienes en perjuicio de la Hacienda Pública. Lo cierto es que la LGT no exige ninguna actuación previa del responsable para adoptar una medida cautelar, por lo

---

<sup>490</sup> LEANDRO SERRANO, M. *La lucha contra el fraude...* Op. Cit. Pág. 259-261.

<sup>491</sup> SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal...* Op. Cit. Pág. 47.

<sup>492</sup> Art. 81.1 de la LGT “Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.”

<sup>493</sup> Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 146-1). Modifica los apartados 6 y 8 del artículo 81 de la LGT relativo a las medidas cautelares.

<sup>494</sup> CORCUERA TORRES, A. *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Marcial Pons-CEF. Madrid, 1998. Pág. 97.

que, tal y como destaca CORDERO GONZÁLEZ<sup>495</sup>, la referencia a “indicios racionales” se identifica más con una apreciación objetiva del riesgo de impago o *periculum in mora*, que con una subjetiva. No obstante, en determinados supuestos de declaración de la responsabilidad tributaria<sup>496</sup>, pueden concurrir en el presupuesto habilitante de la medida cautelar tanto circunstancias objetivas como subjetivas.

Si nos centramos en el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, y en particular, en aquellos supuestos en los que se ha producido la transmisión de la actividad o explotación sin que medie acto o negocio jurídico alguno, observamos que de la actuación del responsable, o presunto responsable, puede depender la adopción de medidas cautelares<sup>497</sup>.

En estos supuestos es frecuente que exista un ánimo fraudulento en la conducta del sucesor, que ha acordado con el deudor principal una transmisión no transparente de la empresa para eludir el pago de las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio de la actividad o explotación económica<sup>498</sup>. Esta circunstancia justificaría la adopción, por parte de la Administración tributaria, de medidas dirigidas a asegurar el cobro de la deuda al existir un riesgo subjetivo de impago fundado en esa colaboración existente entre deudor principal y responsable. Asimismo, en estos casos también pueden concurrir circunstancias objetivas de riesgo, como pueden ser, el importe elevado de la deuda, la existencia de impagos previos o la mala situación económica de la actividad ejercida por el responsable.

Como hemos podido ver, las circunstancias que justifican la adopción de estas medidas son muy variadas, sin embargo, lo que es imprescindible, independientemente de que exista un riesgo objetivo o subjetivo de impago, es que el acuerdo de adopción

---

<sup>495</sup> CORDERO GONZÁLEZ, E.M. Las medidas cautelares tributarias. En AAVV. *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*. Bosch. Barcelona, 2014. Págs. 112 a 115.

<sup>496</sup> Vid. Art. 42.2.a) y 42.1.c) de la LGT.

<sup>497</sup> Vid. RTEAC nº 00/1907/2007, de 10 de septiembre de 2008, RTEAC nº 00/2404/2007, de 28 de mayo de 2008, RTEAC nº 00/949/2007, de 12 de marzo de 2008.

<sup>498</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “Las medidas cautelares en el proceso por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias”. *Crónica Tributaria*. Nº 2/2013. Págs. 17-18. Hace referencia a la finalidad de evitar el fraude de las medidas cautelares.

de medida cautelar frente al responsable se encuentre debidamente motivado. La motivación en este supuesto tiene como finalidad lógica, tal y como destaca el TEAC en su resolución de 29 de mayo de 2014<sup>499</sup>, evitar la posible indefensión de la persona afectada.

Asimismo, el propio TEAC, en diferentes ocasiones<sup>500</sup>, ha determinado las exigencias, cuyo cumplimiento por la Administración tributaria, acreditaría con carácter general la motivación de la medida adoptada a los efectos de lo dispuesto en el artículo 81.2 de la LGT<sup>501</sup>.

En primer lugar, la Administración debe identificar la deuda tributaria cuyo pago se trata de garantizar con la adopción de la medida cautelar. Además, tiene que determinar el origen de dicha medida así como proceder a su justificación, resaltando la existencia del riesgo en la frustración del pago de la deuda tributaria derivado fundamentalmente de los propios antecedentes del interesado, que fue objeto de actuaciones de comprobación e inspección que pusieron de manifiesto la ocultación de datos a la Administración, o la utilización de medios fraudulentos.

Otro requisito fundamental exigido por la LGT, es la proporcionalidad de las medidas adoptadas con el daño que se pretenda evitar. Asimismo, el legislador señala expresamente como límite a la adopción de este tipo de medidas y como manifestación del principio de proporcionalidad, que se realicen en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda, y que en ningún caso puedan producir un perjuicio de imposible o difícil reparación. En relación con la exigencia de proporcionalidad,

---

<sup>499</sup> El TEAC, en su Resolución nº 00/6752/2012, de 20 de mayo de 2014, destaca que “La medida cautelar adoptada – en el presente supuesto el embargo preventivo de los bienes y derechos arriba indicados- ha de quedar materializada en un acto administrativo en el que la Administración tributaria demuestre pormenorizadamente todos los elementos de hecho y de derecho que concurren en el caso de que se trate, exigencia ésta que tiene como finalidad lógica impedir el desamparo o situación de indefensión en la que pueda verse envuelta la persona afectada”.

<sup>500</sup> Entre otras, las resoluciones del TEAC nº 00/1907/2007, de 10 de septiembre de 2008 y nº 00/4046/2006, de 21 de noviembre de 2007.

<sup>501</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A. “Procedimiento de recaudación”. En SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (Coord.). *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Tomo I. Civitas. Navarra, 2010. Págs. 425-427.

CORDERO GONZÁLEZ<sup>502</sup>, recuerda que la jurisprudencia constitucional<sup>503</sup> realiza su control aplicando un triple test:

“1) El análisis de la adecuación o idoneidad de la medida para alcanzar el fin pretendido.

2) El análisis de la necesidad de la medida aplicada en ausencia de otra alternativa igualmente eficaz y menos gravosa.

3) El análisis de la proporcionalidad en sentido estricto, atendido su grado de injerencia en un ámbito protegido así como el carácter y alcance del sacrificio que impone sobre los derechos o intereses afectados.”

#### **B. Procedimiento para la adopción de medidas cautelares frente al responsable**

Ni la LGT, ni el RGR establecen el procedimiento para la adopción de medidas cautelares ni frente a los obligados tributarios en general, ni frente a los responsables tributarios en particular. El artículo 41.5 de la LGT se limita a señalar que “con anterioridad a esta declaración *de responsabilidad* la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley”. Por su parte, el mencionado artículo 81 tampoco establece el cauce procedimental para su adopción, así como tampoco determina el órgano competente para hacerlo.

Pese a la existencia de este vacío normativo, los criterios de la doctrina económico-administrativa nos sirven de base para determinar la forma en la que la Administración tributaria debe adoptar las medidas cautelares que, en su caso, correspondan frente al responsable.

---

<sup>502</sup> CORDERO SÁNCHEZ, E.M. Las medidas cautelares en materia... Op. Cit. Pág. 118.

<sup>503</sup> Entre otras, STC nº 62/1982, de 15 de octubre, STC nº 55/1996, de 27 de abril, STC nº 136/1999, de 20 de julio.



El primero de los conflictos que plantea la adopción de medidas cautelares en este supuesto lo encontramos en la fijación del momento en el que se pueden acordar. La LGT en su artículo 41.5 afirma que se podrán adoptar “con anterioridad a la declaración de responsabilidad”, sin embargo, dicho precepto no especifica si se han de acordar necesariamente en el marco de un procedimiento de declaración de responsabilidad, o si también es posible adoptarlas de forma previa a la iniciación de dicho procedimiento.

Es cierto que el legislador en el mencionado 41.5 de la LGT no limita su adopción expresamente a un momento procedimental específico, no obstante, su redacción sí parece enmarcarlo en el procedimiento de declaración de responsabilidad, al hacer referencia explícita al mismo. En este sentido, LOZANO SERRANO<sup>504</sup> entiende que la remisión a los preceptos relativos a la adopción de medidas cautelares en el procedimiento inspector implica que no cabe ninguna actuación frente a los responsables ni solidarios, ni subsidiarios “si no se inicia el procedimiento de derivación de responsabilidad, con independencia de la antelación con que se haya producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad y de las vicisitudes registradas con otros obligados. De la misma opinión es SERRANO-GAZTELUURRUTIA<sup>505</sup>, quien afirma que para poder adoptar una medida cautelar se precisa previamente un acuerdo motivado de inicio del procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria, esta afirmación la realiza basándose en la fundamentación realizada por el TS en su sentencia 16 de junio de 2011<sup>506</sup>. En este supuesto, el TS establece los siguientes postulados:

“En primer lugar, si el legislador hubiera querido que la adopción de la medida cautelar fuera de posible adopción antes de la iniciación del procedimiento, lo hubiera manifestado expresamente, dada la trascendencia de la aplicación de este tipo de medidas.

---

<sup>504</sup> LOZANO SERRANO, C. “El procedimiento de derivación de responsabilidad”. En BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Aranzadi. Navarra, 2010. Págs. 712-713.

<sup>505</sup> SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. El procedimiento de recaudación frente a los responsables. En AAVV. *Procedimiento tributario: Aspectos prácticos*. Bosch. Barcelona, 2014. Pág. 395.

<sup>506</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de junio de 2011 (Rec. N° 2799/2008).

En segundo lugar, la medida cautelar se adopta para asegurar que al presupuesto determinante de la exigencia de responsabilidad seguirá la efectividad de la misma mediante el cobro de la deuda tributaria que corresponda exigir al responsable.

Por otra parte, la admisión de medidas cautelares sin haberse iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad iría contra el principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 9.3 de la CE (...)"

Efectivamente, compartimos la fundamentación realizada por el Alto Tribunal en esta sentencia, así como la interpretación que de la misma realiza SERRANO-GAZTELUURRUTIA. La adopción de medidas cautelares solo resulta procedente una vez iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad ya que tienen un carácter instrumental dentro de ese procedimiento principal dirigido a garantizar su resolución.

Por su parte, SANTOLAYA BLAY<sup>507</sup>, comparte este mismo criterio, pero realiza una matización, la adopción de las medidas cautelares puede realizarse en la misma fecha que el acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Esta afirmación la sustenta en lo dispuesto por el TS en su sentencia de 21 de febrero de 2013 "desde que se dicta el inicio del acuerdo de derivación se pueden adoptar las medidas cautelares... No obstante, esa exigencia de que unos actos se dicten con anterioridad a los que le siguen, en el iter procedimental, puede entenderse cumplida con que los mismos sean inmediatamente consecutivos".

La finalidad de asegurar el crédito tributario no se puede superponer, en ningún caso, a la necesidad de garantizar un mínimo de seguridad jurídica para las personas que pueden verse perjudicadas por su adopción, y ese mínimo de seguridad jurídica, constitucionalmente reconocida<sup>508</sup>, implica que esas personas no sean terceros ajenos al

---

<sup>507</sup> SANTOLAYA BLAY, M. *Declaraciones sin ingreso: fraude fiscal y responsabilidad (Art. 43.2 LGT)*. CISS. Barcelona, 2014. Pág. 128.

<sup>508</sup> Art. 9.3 de la CE "La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos."

objeto de garantía, sino que conozcan que se ha iniciado frente a ellas un procedimiento tributario por existir indicios de sucesión empresarial, y en consecuencia, una posible responsabilidad tributaria en el pago de las deudas pendientes del deudor principal.

En cuanto al órgano competente para adoptar las medidas cautelares frente al responsable, los artículos 81.1 de la LGT<sup>509</sup> y 10 del RGR<sup>510</sup> señalan al órgano de recaudación como el que, con carácter general, tiene competencia para adoptar las medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria. No obstante, en relación con la adopción de medidas cautelares en el seno de un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, se plantea la posibilidad de que junto con los órganos de recaudación, también puedan acordar este tipo de medidas los órganos de gestión.

El artículo 41.5 de la LGT, cuando determina la posibilidad de establecer medidas cautelares antes de la declaración de responsabilidad sólo menciona a “la Administración competente” sin hacer referencia expresa a los órganos de recaudación. Asimismo, el procedimiento de declaración de responsabilidad se configura como un procedimiento de recaudación autónomo, y como tal, son los órganos de recaudación los encargados de tramitarlo, sin embargo, en aquellos supuestos en los que la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde a los órganos competentes para dictar la liquidación, esto es, a los órganos de gestión, o de inspección. En estos casos es en los que se plantea la posibilidad de que sean los órganos de gestión e inspección los encargados de acordar la adopción de medidas cautelares frente al presunto responsable.

---

<sup>509</sup> Art. 81.1 de la LGT “Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.”

<sup>510</sup> Art. 10 del RGR “Los funcionarios que desempeñen funciones de recaudación serán considerados agentes de la autoridad y tendrán las facultades previstas en el artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Asimismo, podrán adoptar las medidas cautelares recogidas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, previstas para el procedimiento de inspección.”

La Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha resuelto esta disyuntiva en su Resolución de 22 de enero de 2013 sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación, en la que señala expresamente que corresponde a los titulares de las Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria con competencias en materia de recaudación “adoptar medidas cautelares una vez iniciado un procedimiento de declaración de responsabilidad cuando la gestión recaudatoria de las deudas del deudor principal corresponda o fuera a corresponder a la Delegación Especial, salvo en los casos en que la competencia se ejerza por los titulares de las Delegaciones de la Agencia Tributaria”.

En cuanto a su duración, el artículo 41 de la LGT no establece una duración especial de las medidas cautelares frente al responsable, por lo que debemos aplicar lo señalado en el artículo 81.6 de la LGT con carácter general. Dicho precepto señala el carácter provisional de estas medidas a la vez que determina que cesarán en seis meses desde su adopción, no obstante, plantea la posibilidad de que la Administración tributaria las prorrogue un máximo de seis meses más, mediante acuerdo motivado<sup>511</sup>.

### **C. Medidas cautelares frente al responsable por sucesión empresarial**

La LGT señala una serie de medidas cautelares que se pueden adoptar durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos, en particular, el artículo 81.4<sup>512</sup> contiene una lista abierta de posibles medidas para asegurar el cobro del crédito tributario. En la práctica, las medidas cautelares que con mayor frecuencia se adoptan en el procedimiento de declaración de responsabilidad por sucesión de empresa son el embargo con carácter preventivo de bienes y derechos del presunto responsable, la

---

<sup>511</sup> En relación con la provisionalidad de estas medidas, Vid. LUQUE MATEO, M.A. *Las medidas cautelares tributarias*. Atelier. Barcelona, 2009. Págs. 90 y ss.

<sup>512</sup> En concreto, el artículo 81.4 de la LGT señala que se pueden adoptar, entre otras, las siguientes medidas cautelares: la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria, el embargo preventivo de bienes y derechos, la prohibición de enajenar, gravar o disponer, de bienes y derechos y La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

retención del pago de devoluciones tributarias, así como la prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

Con carácter general, el legislador tributario exige para acordar el establecimiento de estas medidas, que el órgano encargado de su adopción acredite la existencia de indicios racionales de riesgo en el cobro. Esta exigencia cobra aún más importancia si cabe en el procedimiento de declaración de responsabilidad, ya que las medidas adoptadas no se aplican frente al sujeto pasivo, sino frente a un tercero ajeno a la realización del hecho imponible que ha originado la deuda tributaria pendiente de pago que se encuentra inmerso en un procedimiento de declaración de responsabilidad pero que aún no ha sido declarado responsable.

Ni la LGT, ni el RGR determinan qué datos fácticos justifican la adopción de medidas cautelares frente al responsable. Son los órganos de la Administración tributaria los que han ido configurando una serie de circunstancias que permiten apreciar ese riesgo, circunstancias que, a su vez, han sido confirmadas por los tribunales como determinantes para la adopción de medidas de aseguramiento del crédito tributario.

La AN, en su sentencia de 13 de mayo de 2013<sup>513</sup>, mantuvo la procedencia de la adopción de medidas cautelares, por parte del Servicio de Recaudación de la Delegación Especial de Murcia, sobre derechos de crédito de una sociedad declarada responsable tributaria por sucesión de empresa, amparándose en dos motivos: por un lado, la elevada cuantía de la deuda objeto de derivación, y por otro, la posibilidad de que en cualquier momento el negocio desarrollado por la sociedad sucesora pasara a ser desarrollado bajo la apariencia de una nueva entidad. En este mismo sentido, en su sentencia de 12 de mayo de 2014<sup>514</sup>, la AN confirmó el acuerdo de adopción de medidas cautelares consistente en la retención del pago de las devoluciones de IVA que dos sociedades, que habían sido declaradas responsables, tenían pendientes, al considerar probada la estrecha vinculación entre la deudora principal y las responsables.

---

<sup>513</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de mayo de 2013 (Rec. Nº 71/2013).

<sup>514</sup> SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de mayo de 2014 (Rec. Nº 219/2013).

### **2.3. Trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente**

#### **A. Concepto y duración del trámite de audiencia**

La estructura formal de este procedimiento es similar a la de otros procedimientos tributarios, tras su inicio, conforme establece el artículo 174.3 de la LGT<sup>515</sup>, se abre un trámite previo a la declaración de responsabilidad tributaria durante el cual se pondrá de manifiesto el expediente al todavía presunto responsable.

Este trámite debe ser convenientemente notificado, ya sea en el mismo acuerdo de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, o en su caso, después de la propuesta de resolución si es que el inicio del procedimiento y la propuesta de resolución del mismo se realizan de forma separada.

Según establece el artículo 34 de la LGT, el obligado tributario tiene derecho a ser oído en el trámite de audiencia, por lo que su falta de notificación fehaciente o cualquier defecto en la misma que impida al presunto responsable acceder al expediente y ejercer este derecho podrá conllevar la anulación del procedimiento de declaración de responsabilidad ya que, como sostiene BLÁZQUEZ LIDOY<sup>516</sup> “sólo teniendo estos datos será posible ejercer un derecho efectivo a la defensa y encontrarnos ante un verdadero trámite de audiencia”.

El RGGI contempla la posibilidad de prescindir de este trámite cuando no figuren en el procedimiento, ni se han tenido en cuenta en la resolución, otros hechos, ni otras alegaciones o pruebas que las presentadas por el interesado, circunstancias que no se producen al ser éste un procedimiento iniciado siempre de oficio por parte de la Administración.

---

<sup>515</sup>Art. 174.3 de la LGT “El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.”

<sup>516</sup>BLÁZQUEZ LIDOY, A. "Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión". *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 255, 2004. Pág. 10.

En todo caso, la anulación de la resolución del procedimiento depende de si la ausencia de notificación, o la deficiencia en la misma, tiene un alcance suficiente para ser considerada como un defecto procesal causante de indefensión. El Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de abril de 2013<sup>517</sup>, confirma este criterio señalando que “el alcance del trámite omitido está subordinado a la indefensión que al recurrente le haya producido la no realización de dicho trámite”. No obstante, insiste en que la falta de audiencia causa, en general, un evidente desamparo en la figura del presunto responsable ya que le impide el acceso al expediente y, en base a éste, la formulación de las alegaciones que considere oportunas.

En cuanto al periodo de duración de este trámite, la LGT no lo concreta, se limita a señalar en su artículo 99.8 que el trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 20, pero sí lo hace el RGR en su artículo 124.1 que establece una duración de 15 días contados a partir del día siguiente a la notificación de su apertura. En relación con esta cuestión, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI<sup>518</sup>, señala que el plazo de duración del trámite de audiencia será de 15 días. Es más, según dispone el artículo 91 del RGGI, es posible ampliar el plazo de 15 días en 7,5 días más siempre que se cumplan una serie de requisitos:

En primer lugar, que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.

En segundo lugar, que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen, por ejemplo, que el expediente puesto de manifiesto por la Administración sea largo o tenga una especial complejidad, que se produzca una dilación en la puesta a disposición del interesado de la copia del expediente, etc.

En último término, que no se perjudiquen derechos de terceros.

En este tiempo, el interesado puede consultar el expediente administrativo y presentar alegaciones, no obstante, “el trámite de audiencia previo a los responsables no

---

<sup>517</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 17 de abril de 2013 (Rec. N° 124/2012).

<sup>518</sup> MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. *El Reglamento de Recaudación*. Marcial Pons. Madrid, 2007. Pág. 180.

excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria”<sup>519</sup>.

En relación con esta posibilidad que la LGT otorga al eventual responsable de formular alegaciones y presentar documentos aún antes de la apertura del trámite de audiencia, RUBIO SOLER<sup>520</sup> se plantea dos opciones. La primera de ellas es que sea una mera redundancia del derecho que faculta a ello a cualquier interesado<sup>521</sup>, la segunda, que legitime al supuesto responsable para intervenir en el expediente que ha de concluir con la liquidación al obligado principal.

Una vez analizado el precepto y puesto en relación con distintas resoluciones del TEAC nos decantamos por la segunda de las opciones planteadas, ya que, el procedimiento seguido frente a la persona del presunto responsable se encuentra íntimamente relacionado con el proceso que la Administración mantiene, o ha mantenido, con el obligado principal.

### **B. Puesta de manifiesto del expediente administrativo: Análisis de la problemática planteada en torno a su contenido**

Durante este trámite de audiencia, el presunto responsable debe tener acceso al expediente que obra en poder de la Administración tributaria y que sirve de base al procedimiento de declaración de responsabilidad. Aunque no se encuentra expresamente exigido en la LGT, el expediente debe encontrarse completo, así se desprende de lo dispuesto en el artículo 96.1 del RGGI<sup>522</sup>. Este precepto, de forma general para los procedimientos tributarios, señala como elementos que han de incluirse necesariamente

---

<sup>519</sup> Vid. Art. 174.3 de la LGT.

<sup>520</sup> RUBIO SOLER, C.L. La recaudación en la LGT. En AAVV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004. Pág. 663.

<sup>521</sup> Art. 34.1.1) de la LGT “Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

<sup>522</sup> Art. 96.1 RGGI “durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración u los informes emitidos por otros órganos”.



en el expediente administrativo los siguientes: las actuaciones realizadas, los elementos de prueba que obren en poder de la Administración, así como los informes que hayan emitido al respecto otros órganos.

En el procedimiento de declaración de responsabilidad, nos encontramos ante un procedimiento tributario que puede derivar o encontrarse relacionado con otro procedimiento distinto seguido frente al deudor principal. Centrándonos en los supuestos de reclamación de deudas tributarias como consecuencia de la sucesión en una actividad o explotación económica, cabe plantearse si se han de incluir en el expediente administrativo puesto de manifiesto al presunto responsable tributario, además de todos los elementos que acreditan el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad tributaria, todos los datos y actuaciones llevadas a cabo por la Administración para la determinación de la deuda tributaria del titular originario de la explotación o actividad económica supuestamente transmitida *de facto*.

El criterio mantenido por la Administración Tributaria, respaldado por diferentes pronunciamientos judiciales<sup>523</sup>, es considerar el procedimiento desarrollado frente al deudor principal y el procedimiento de declaración de responsabilidad de forma independiente al ser susceptibles de impugnación de forma separada. Por ello, basta con que en el expediente administrativo se haga una indicación de los elementos esenciales de las liquidaciones objeto de reclamación: identificación de su número clave y conceptos tributarios que las componen, sin que sea necesario incluir el texto íntegro de las mismas.

No obstante, éste es un criterio controvertido ya que, pese a ser procedimientos separados formalmente, se encuentran íntimamente relacionados, la obligación del responsable deriva directamente de la falta de pago del deudor principal, y todo lo acontecido en el primero de los procedimientos afecta, o puede afectar, a la situación jurídica particular del presunto responsable, por lo que negar el acceso a estas actuaciones puede perjudicarlo y provocar su indefensión. Para solventar este problema, entendemos que, aunque no se incluyan todos los elementos tenidos en cuenta por la

---

<sup>523</sup>Entre otras, SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de junio de 2012 (Rec. Nº 206/2011) y SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de enero de 2014 (Rec. Nº 153/2013).

Administración para determinar la deuda del deudor principal<sup>524</sup>, el presunto responsable tiene derecho de acceso a todos estos datos pudiendo para ello consultar el expediente administrativo del procedimiento originario en el que se determinó la deuda que se le reclama.

Llegados a este punto, puede plantearse una confrontación entre los derechos que asisten al presunto responsable tributario y el derecho a la protección de los datos de carácter personal del deudor principal.

Para ello, ponderaremos conceptos jurídicamente tan relevantes como son el derecho a la información y el derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros contemplados en los artículos 20 y 105.b) de la CE, así como el derecho al honor y a la intimidad del artículo 18 de la CE.

### **C. Confrontación entre los derechos del deudor principal y los del presunto responsable: La protección de datos de carácter personal frente al derecho de acceso a la información que obra en poder de la Administración**

Como ya hemos señalado en líneas anteriores, uno de los aspectos controvertidos es si en el expediente administrativo del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria han de constar todos estos elementos determinantes de la deuda tributaria del deudor principal cuyo pago ahora se trata de exigir al presunto responsable.

También hay que actuar con cautela en relación a la inclusión en el expediente administrativo de este procedimiento de otros elementos empleados por la Administración, no para la cuantificación de la deuda tributaria pendiente, sino para acreditar la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por

---

<sup>524</sup> La Administración tributaria ha podido comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones económicas, valores y demás circunstancias determinantes de la deuda tributaria y para ello, dependiendo del procedimiento que haya desarrollado, ha podido examinar declaraciones anteriores de ese obligado tributario, justificantes, libros, registros, documentos de carácter oficial, facturas, contabilidad, etc.

parte del presunto responsable, con esto nos referimos a todos los datos indiciarios por los que la Administración llega al convencimiento de que este sujeto ha sucedido en el ejercicio de la explotación o de la actividad económica al deudor principal, a pesar de no mediar negocio jurídico alguno que instrumente dicha sucesión.

Ya nos encontremos ante datos que han servido a la Administración para determinar la deuda tributaria del deudor principal, como ante elementos que acreditan la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial, lo cierto es que todos ellos ponen, o pueden poner, de manifiesto la situación financiera del deudor principal, y por tanto, pueden ostentar la calificación de datos de carácter personal, pero ¿esto es suficiente para negar su conocimiento al presunto responsable?

Para responder a la cuestión planteada debemos integrar diferentes normas que entran en conflicto. En relación con la comunicación y acceso a documentos que consten en expedientes que tramita o ha tramitado la Administración tributaria, la normativa a tener en cuenta será la LGT, el RGGI, LRJPAD, así como la recientemente aprobada Ley de Transparencia (en adelante, LT)<sup>525</sup>. En cuanto a la protección de datos personales que consten en esos expedientes, la Ley Orgánica de Protección de Datos (En adelante, LOPD)<sup>526</sup> y su reglamento de desarrollo (en adelante, RPD).

Antes de avanzar en el análisis de esta cuestión, vamos a delimitar el concepto de los datos de carácter personal que deben ser objeto de protección conforme a la normativa vigente, para así poder determinar si otros sujetos distintos al deudor principal pueden tener acceso a los datos que obran en poder de la Administración Tributaria<sup>527</sup>.

La LOPD define en su artículo 3.a) los datos de carácter personal de una forma excesivamente genérica como “cualquier información concerniente a personas físicas

---

<sup>525</sup> Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

<sup>526</sup> Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal..

<sup>527</sup> Vid. con carácter general, TRONCOSO REIGADA, A. *La Protección de Datos Personales. En Busca del Equilibrio*. Tirant lo Blanch. Valencia.

identificadas o identificables”, lo que puede llevar a confusión a la hora de llevar a la práctica lo dispuesto en este precepto.

La protección de los datos de carácter personal se suele identificar con el derecho al honor y a la intimidad personal y familiar recogido en el artículo 18.1 de la CE<sup>528</sup>, se relaciona con la vida privada de las personas, y se manifiesta, tal y como señala ARIÑO FERRER<sup>529</sup>, a través de la imagen, el domicilio o la correspondencia, entre otras circunstancias, no obstante, el deslinde entre los datos que forman parte de la vida privada, y los que no, es complicado. La jurisprudencia constitucional<sup>530</sup> ha tratado de definir los contornos de este concepto asegurando que datos de carácter personal no son sólo los datos íntimos de la persona, sino cualquier dato que a la misma se refiera, sea íntimo o no, como por ejemplo los datos públicos más fácilmente accesibles como son el nombre, apellidos o teléfono de una persona, los datos que permitan identificar a un sujeto, por ejemplo el número de identificación fiscal, o cualquier otro dato relacionado con una persona identificable.

En este caso concreto, debemos recordar que nos encontramos ante un supuesto en el que tanto el deudor principal, como el presunto responsable, desarrollan una actividad económica, ya sea adoptando una forma societaria o como empresarios individuales, por lo que puede resultar problemática la calificación de los datos que pueden ser relevantes en la declaración de responsabilidad como datos de carácter personal protegidos por la legislación de protección de datos.

---

<sup>528</sup> Art. 18.1 de la CE “Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen”.

<sup>529</sup> ARIÑO FERRER, E. *El deber de información de la Administración y el derecho a la intimidad*. Tomo III. La Ley. Madrid, 1995. Pág. 771.

<sup>530</sup> Entre otras sentencias, STC nº 254/2000, de 30 de octubre; STC nº 96/2012, de 7 de mayo o la STC nº 292/2000, de 30 de noviembre, que destaca lo siguiente “ el objeto de protección del derecho fundamental a la protección de datos que se deriva del art. 18.4 CE no se reduce sólo a los datos íntimos de la persona, sino a cualquier tipo de dato personal, sea o no íntimo, cuyo conocimiento o empleo por terceros pueda afectar a sus derechos, sean o no fundamentales, porque su objeto no es sólo la intimidad individual, que para ello está la protección que el art. 18.1 CE otorga, sino los datos de carácter personal. Por consiguiente, también alcanza a aquellos datos personales públicos, que por el hecho de serlo, de ser accesibles al conocimiento de cualquiera, no escapan al poder de disposición del afectado porque así lo garantiza su derecho a la protección de datos”

Según lo dispuesto en el artículo 3 a) de la LOPD<sup>531</sup> y en el artículo 2.2 del RPD<sup>532</sup>, la protección conferida no es aplicable a las personas jurídicas. No obstante, la Agencia Española de Protección de Datos (en adelante AEPD) extiende la protección a las personas físicas que las integran siempre que el uso de la información relativa a las entidades les cause algún perjuicio por afectar a su plano privado.

Respecto a los datos relativos a empresarios individuales o autónomos, el artículo 2.3 del RPD señala que quedarán excluidos siempre que hagan referencia a ellos en su condición de comerciantes, industriales o navieros, a pesar de lo dispuesto en este precepto, esta cuestión es problemática, ya que existen informes del Gabinete Jurídico de la AEPD y diferentes sentencias de los Tribunales de nuestro país aparentemente contradictorias.

El criterio reiterado de la AEPD<sup>533</sup> es excluir de la protección proporcionada por esta normativa a los empresarios individuales cuando los datos hagan referencia a ellos en su condición de titulares de una actividad económica, y a los profesionales autónomos cuando tengan organizada su actividad profesional en forma de empresa. Esta posición encuentra su justificación en que la actividad que desarrollan estos empresarios o profesionales es equivalente a la de una persona jurídica, por lo que en este ámbito no podría aplicarse su derecho a la intimidad.

Un criterio similar siguió la Audiencia Nacional en sentencia de 21 de noviembre de 2002, en la que únicamente consideró aplicable la normativa de protección de datos de carácter personal a los datos de profesionales liberales cuando “aquellos datos se refieran a profesionales que no ejercen su actividad en forma de empresa, no ostentando en consecuencia la condición de comerciantes a la que se refieren los artículos primero y segundo del Código de Comercio”. Sin embargo, el TS en sentencia de 20 de febrero

---

<sup>531</sup>Art. 3. A) de la LOPD “Datos de carácter personal: cualquier información concerniente a personas físicas identificadas o identificables.”

<sup>532</sup>Art. 2.2 del RPD “Este reglamento no será aplicable a los tratamientos de datos referidos a personas jurídicas, ni a los ficheros que se limiten a incorporar los datos de las personas físicas que presten sus servicios en aquéllas, consistentes únicamente en su nombre y apellidos, las funciones o puestos desempeñados, así como la dirección postal o electrónica, teléfono y número de fax profesionales.”

<sup>533</sup>Resoluciones de AEPD de 27 de febrero de 2001,

de 2007<sup>534</sup> se pronunció también sobre esta cuestión afirmando que la aplicación de la normativa sobre protección de datos “no viene determinada por el carácter profesional o no del afectado o titular de los datos objeto de tratamiento, sino por la naturaleza de persona física o jurídica titular de los datos”. Para realizar esta afirmación se basó en que el mero hecho de tener la condición de profesional o agente que interviene en un ámbito comercial no implica que estos sujetos ya no tengan naturaleza de personas físicas.

Tratando de aunar ambos criterios, la AEPD<sup>535</sup> ha concluido que habrá que analizar cada supuesto de forma concreta y separada para determinar su inclusión o no en el ámbito de aplicación de la legislación de protección de datos. En consecuencia, cuando los datos del empresario individual o del profesional autónomo que maneje la Administración queden limitados a las actividades empresariales que realicen o hagan referencia a los mismos únicamente en su condición de comerciantes se entenderá que no es aplicable esta normativa. Sin embargo, en los supuestos en los que la utilización de dichos datos se realice en relación con un ámbito distinto, quedará plenamente sometida a la LOPD.

Pues bien, tras este inciso y volviendo al supuesto de responsabilidad tributaria objeto de análisis, entendemos que en un procedimiento de declaración de responsabilidad por sucesión empresarial *de facto*, intervienen multitud de datos relacionados con el deudor principal que deben ser examinados de forma detallada para concretar si el presunto responsable puede tener acceso, y en qué medida, a los mismos.

En lo concerniente a los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria del deudor principal, la Administración ha podido emplear toda clase de hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria de este sujeto, por tanto, entre los documentos incluidos en el expediente administrativo pueden encontrarse los que justifiquen los rendimientos percibidos en el desarrollo de su actividad económica, declaraciones

---

<sup>534</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 20 de febrero de 2007 (Rec. N° 153/2013).

<sup>535</sup> Informe del Gabinete Jurídico de la AEPD n° 0042/2008.

tributarias de ejercicios anteriores, facturas de proveedores, de clientes y cualquier otra información con relevancia fiscal. Todos estos datos parecen relacionarse directamente con la actividad empresarial desarrollada por el deudor principal, por lo que, en principio, quedarían excluidos del ámbito de protección de la LOPD. No obstante, pueden encontrarse enlazados con otros documentos en los que figuren datos que van más allá de las meras relaciones comerciales de la empresa, como puede ser el domicilio a efectos de notificaciones del deudor principal, saldos en cuentas bancarias, rendimientos distintos a los derivados de la actividad económica, etc. datos que quedarían plenamente sometidos a las disposiciones de la normativa de protección de datos.

Lo mismo ocurre con los datos que han servido de base a la Administración para determinar que el presunto responsable ha realizado el hecho habilitante de la responsabilidad y que se ha producido la sucesión empresarial, tales como coincidencia de proveedores y clientes, información sobre los trabajadores proporcionada por la Tesorería General de la Seguridad Social, fecha de cese de la actividad empresarial, transferencia de elementos del inmovilizado, etc., todos ellos parecen afectar al plano empresarial del deudor principal, sin embargo, pueden ser significativos para desvelar su situación financiera, circunstancia que puede considerarse incluida en el ámbito personal del titular de la empresa.

Desde nuestro punto de vista, el presunto responsable tiene derecho a acceder al expediente completo del procedimiento de declaración de responsabilidad que la Administración tributaria está desarrollando frente a él. Como norma general, estos expedientes solo contienen datos relacionados con la práctica habitual de la actividad económica que, presuntamente, ha sido objeto de sucesión, quedando, por tanto, excluidos del ámbito de protección de la LOPD. No obstante, en caso de que incorporaran datos de carácter personal del deudor principal, o de un tercero, es la Administración tributaria la encargada de protegerlos, ya que es ella la que se configura como garante de la legalidad en el tratamiento de estos datos.

#### **D. El consentimiento del deudor principal**

La LGT en relación con el supuesto de responsabilidad que estamos examinando, exige, en su artículo 175.2, el consentimiento previo del titular de la actividad para que la Administración Tributaria expida certificación para el futuro adquirente en la que se reflejen las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio.

Realizando una interpretación extensiva de lo dispuesto en este precepto, podría considerarse que la Administración debe obtener previamente el consentimiento del deudor principal para admitir el acceso del presunto responsable a datos determinantes para la cuantificación de la deuda tributaria, o para la declaración de responsabilidad tributaria. Otro precepto que aboga por la limitación del acceso y de la difusión de los datos del deudor principal es el artículo 95 de la LGT el cual establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la Administración, que sólo podrán ser utilizados por ésta para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en determinados supuestos excepcionales<sup>536</sup> entre los que el legislador no incluye el procedimiento de declaración

---

<sup>536</sup>Art. 95 de la LGT establece una serie de excepciones al carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria “a) La colaboración con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada.

b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.

c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social y contra el fraude en la obtención y disfrute de las prestaciones a cargo del sistema; así como para la determinación del nivel de aportación de cada usuario en las prestaciones del Sistema Nacional de Salud.

d) La colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal y contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.

f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Fiscal.

g) La colaboración con el Tribunal de Cuentas en el ejercicio de sus funciones de fiscalización de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



de responsabilidad tributaria. No obstante, en el caso que nos ocupa, entendemos que no resulta de aplicación la reserva establecida en este artículo ya que el sujeto al que se proporciona la información no es un tercero ajeno a la deuda tributaria del deudor principal, sino todo lo contrario, la Administración considera que este sujeto es el responsable del pago de esa deuda, por haber realizado el presupuesto de hecho necesario para el nacimiento de dicha responsabilidad, configurándose de esta manera en un sujeto con un interés legítimo en el procedimiento tributario por el que se determinó la misma.

Además, hay que tener en consideración que, aunque la LOPD en su artículo 11.1<sup>537</sup> exige el consentimiento previo del interesado para comunicar sus datos a un tercero, el artículo 11.2.a)<sup>538</sup> de esta misma norma establece que, en aquellos supuestos en los que la cesión de los datos se encuentre autorizada por una ley, no será necesario dicho consentimiento previo. Pues bien, la LGT reconoce expresamente el derecho del presunto responsable a acceder al expediente administrativo completo, por tanto, no será necesario el consentimiento previo del deudor principal para incluir en dicho expediente

---

h) La colaboración con los jueces y tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa en la que, previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuentes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

i) La colaboración con el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias, con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo y con la Secretaría de ambas comisiones, en el ejercicio de sus funciones respectivas.

j) La colaboración con órganos o entidades de derecho público encargados de la recaudación de recursos públicos no tributarios para la correcta identificación de los obligados al pago y con la Dirección General de Tráfico para la práctica de las notificaciones a los mismos, dirigidas al cobro de tales recursos.

k) La colaboración con las Administraciones públicas para el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados.

l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público.

<sup>537</sup>Art. 11.1 de la LOPD “Los datos de carácter personal objeto del tratamiento sólo podrán ser comunicados a un tercero para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas del cedente y del cesionario con el previo consentimiento del interesado”.

<sup>538</sup> Art. 11.2 de la LOPD “El consentimiento exigido en el apartado anterior no será preciso: a) Cuando la cesión está autorizada en una ley (...)”.

datos con relevancia tributaria que pudieran influir en el desarrollo del procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria.

Además, hay que tener en cuenta que la protección de datos de carácter personal, así como el derecho a la intimidad del deudor principal admiten limitaciones cuando exista un fin legítimo que justifique el acceso a determinados datos o informaciones. En relación con esto, LUCAS DURÁN<sup>539</sup> señala que “la intimidad -entendida como ámbito privado libre de injerencias ilegítimas- no se vulnera cuando se produzca una intrusión debida y justificada, lo cual conlleva que el propio derecho del artículo 105.b) de la CE hace en todo caso referencia al principio de proporcionalidad, que constituye el requisito material para reputar ajustada a derecho la injerencia en el ámbito íntimo.”

De esta forma, en el supuesto que examinamos, los datos que constan en el expediente administrativo desarrollado por la Administración tributaria en relación con la determinación de las deudas tributarias a las que se extiende la responsabilidad resultan relevantes y esenciales para que el supuesto sucesor en la actividad económica de la empresa y presunto responsable, pueda conocer cuál es la deuda tributaria objeto de reclamación, cómo se ha determinado la misma, y porqué se le exige. Por lo que consideramos que debe primar el derecho de acceso a la información contenida en expediente administrativo del procedimiento por parte del presunto responsable.

### **3. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

Es la última fase en todo procedimiento tributario, y por tanto, también en el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria por sucesión de empresa.

En cuanto a la normativa aplicable, además de las normas específicas del procedimiento frente a responsables reguladas en los artículos 174 y 175 de la LGT, también resultan de aplicación las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en los artículos 97 y siguientes de esa misma Ley, así como, con

---

<sup>539</sup> LUCAS DURÁN, M. *El acceso a los datos en poder de la Administración tributaria*. Aranzadi. Pamplona, 1997. Pág. 246-248.

carácter supletorio, las disposiciones generales sobre actos y procedimientos administrativos de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común<sup>540</sup>.

Las formas de finalización de este procedimiento son las mismas que ponen fin a cualquier procedimiento tributario iniciado de oficio por la Administración tributaria, es decir, la resolución, la imposibilidad material de continuación por causa sobrevenida, la caducidad, el cumplimiento de la obligación tributaria objeto de requerimiento y cualquier otra prevista por el ordenamiento.

En las líneas que siguen centraremos nuestro análisis en la resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, y en particular, en el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa del artículo 42.1.c) de la LGT, así como en la caducidad de dicho procedimiento.

### **3.1. El acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa**

#### **A. Contenido**

Conforme señala el artículo 174.4 de la LGT, el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria es el acto administrativo que pone fin al procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, tanto solidaria, como subsidiaria. Además, para asegurar la protección de los derechos de los responsables, este acto debe ser notificado dentro del plazo de seis meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento y además contendrá los siguientes elementos:

“a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

b) Medios de impugnación que pueden ser ejercidos contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.

---

<sup>540</sup> Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

c) Lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecho el importe exigido al responsable.”<sup>541</sup>

ARIAS ABELLÁN<sup>542</sup>, destaca la necesidad de que el acto de declaración de responsabilidad determine el objeto de la obligación tributaria que se exige al responsable, así como la cuantía de la misma. Asimismo, como acto que pone fin a un procedimiento tributario, debe cumplir los requisitos que, en cuanto a contenido, exige el artículo 101.2 del RGGI<sup>543</sup>. Es decir, debe hacer mención expresa del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del responsable tributario, además, debe constar la fecha en la que se ha adoptado dicho acuerdo y el órgano que lo ha acordado, así como el objeto del procedimiento.

## **B. Motivación**

En cuanto a la necesidad de motivar el acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, el legislador no lo requiere expresamente en el artículo 174.4 de la LGT, sin embargo, conforme destaca MONTERO DOMÍNGUEZ<sup>544</sup> y respalda la jurisprudencia<sup>545</sup>, la necesidad de motivación establecida como regla general para los actos administrativos de naturaleza tributaria se ve acentuada en los actos declarativos de responsabilidad tributaria.

---

<sup>541</sup> En este sentido, Vid. MORALES GALLEGU, J.L. y FUENTES GIMÉNEZ, J.A. “Recaudación tributaria”. En PELÁEZ MARTOS, J.M. y GUAITA GIMENO (Coords.). *Procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2011. Pág. 480.

<sup>542</sup> ARIAS ABELLÁN, M.D. “El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 123/20 04. Pág. 505-506.

<sup>543</sup> Art. 101.2 del RGGI “La resolución deberá contener mención expresa del nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario, de la fecha, de la identificación del órgano que dicta la resolución, del derecho u obligación tributaria objeto del procedimiento y, en su caso, de los hechos y fundamentos de derecho que la motivan.”

<sup>544</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A. Procedimiento de recaudación. En SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M. (Coord.). *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Civitas. Navarra, 2010. Pág. 425.

<sup>545</sup> Entre otras sentencias, STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de diciembre de 1998 (Rec. Nº 4678/1993), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 11 de febrero de 2010 (Rec. Nº 1707/2003), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de septiembre de 2013 (Rec. Nº 77/2011).

Según se desprende del análisis de la doctrina económico-administrativa<sup>546</sup>, la motivación de un acto de declaración de responsabilidad se encuentra directamente relacionada con la información que proporciona su contenido, considerándose que se encuentra debidamente motivado si en el mismo se contienen los datos suficientes para proporcionar al responsable la información básica necesaria para su posible defensa.

Entre los datos que, según el mencionado artículo 174.4 de la LGT, conforman el contenido mínimo de todo acto de declaración de responsabilidad tributaria, algunos gozan de mayor relevancia que otros de cara a garantizar el derecho de defensa del responsable. La ausencia de datos, por ejemplo, relativos al lugar, plazo o forma en que debe satisfacerse el importe exigido se considera un mero defecto formal subsanable. Por el contrario, la falta de referencia a la prueba del presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad tributaria, a la justificación del alcance de la responsabilidad e identificación de las deudas cuya satisfacción se reclama, así como la omisión de la motivación de las liquidaciones de las que traen causa provocaría la indefensión del responsable y, en consecuencia, la improcedencia de la declaración de responsabilidad efectuada por la Administración tributaria.

Desde la perspectiva del supuesto específico de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, la motivación del acto de declaración de responsabilidad tributaria cobra una especial importancia, sobre todo, en aquellos casos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad lo conforma una sucesión de hecho en el ejercicio de la actividad o explotación económica del deudor principal. En estos casos, tal y como vimos en líneas anteriores, para que la Administración tributaria aprecie la existencia de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho es imprescindible que concurren una serie de indicios que acrediten fehacientemente la continuación de la actividad empresarial del deudor principal por el sucesor.

La existencia y veracidad de esos indicios, así como su capacidad para probar la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, debe quedar plasmada en el expediente administrativo de declaración de

---

<sup>546</sup> Entre otras, las resoluciones del TEAC nº 00/7273/1999 de, de 24 de mayo de 2001; nº 00/4382/2002, de 25 de septiembre de 2003; nº 00/7242/2008, de 23 de septiembre de 2009.

responsabilidad tributaria desarrollado por el órgano, en su caso, competente. No obstante, en el acuerdo de declaración de responsabilidad debe constar, aunque sea de forma sucinta, la explicación del razonamiento que ha llevado a la Administración tributaria a determinar la existencia de una sucesión de empresa a partir de la concurrencia de dichos indicios.

### **C. Medios de impugnación**

El acuerdo de declaración de responsabilidad debe hacer referencia expresa a los recursos y reclamaciones de los que dispone el responsable tributario para impugnar el mencionado acto. Además, debe determinar los plazos e identificar los órganos ante los que dichos recursos o reclamaciones deben interponerse.

En cuanto a qué puede ser objeto de impugnación, el artículo 174.5 de la LGT señala que el responsable puede impugnar, tanto el presupuesto de hecho en el que la Administración tributaria ha fundamentado su responsabilidad, como las liquidaciones cuyo pago se le exige, pero no las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios. En este aspecto la nueva regulación marca una gran diferencia respecto a la LGT de 1963, que en su artículo 37.4 contemplaba que, desde el momento de notificación del acto de declaración de la responsabilidad, se conferían al responsable todos los derechos del deudor principal, lo que permitía al responsable impugnar la liquidación notificada al deudor principal.

MARTÍN JIMÉNEZ<sup>547</sup>, considera que el artículo 174.5 de la LGT limita las posibilidades de alegación del responsable vulnera su derecho de defensa, por ello, entiende que la finalidad de este precepto no es ésta, sino aclarar que, aunque el responsable alegue defectos relacionados con la liquidación tributaria, “la eventual estimación del recurso por esta causa no producirá efectos en relación con el deudor principal para el que la liquidación sea ya firme”. Este criterio también lo mantiene MÁLVAREZ PASCUAL<sup>548</sup>, al señalar que cuando el artículo 174.5 “alude a a las

---

<sup>547</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de Responsabilidad...* Op. Cit. Págs. 168-169

<sup>548</sup> MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. “El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 142/2009. Pág. 456.

liquidaciones firmes no se pretende establecer un presupuesto para la interposición del recurso o reclamación, de tal modo que cuando la liquidación haya devenido firme el responsable no pueda recurrir frente a ella, sino que está haciendo referencia a las consecuencias derivadas de la estimación del recurso”. Asimismo, NAVARRO EGEA<sup>549</sup> razona que la finalidad de esta regulación es corregir “la disfunción que se produciría en el esquema de revisión de actos tributarios por el hecho de que, cuando recurra el responsable, éste se convierta en una segunda vía de impugnación en interés del deudor principal”.

Desde nuestro punto de vista, el legislador en este precepto trata de llegar a un equilibrio entre el principio de seguridad jurídica, que podría verse atacado si un acto firme de la Administración se viera afectado por la interposición de un recurso o una reclamación por el responsable, y el derecho de defensa del responsable, que se vulneraría si se le impidiera alegar defectos relacionados con la liquidación original de la que trae causa la obligación que a él se le exige.

Centrándonos en el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, pese a que los motivos de impugnación que el responsable puede alegar son muchos, los que con más frecuencia utiliza son los siguientes.

El primero, la no realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT. Este motivo de impugnación es más habitual cuando la declaración de responsabilidad se fundamenta en la existencia de una sucesión empresarial de hecho, ya que la Administración tributaria debe probar fehacientemente la existencia la continuidad del sucesor en el ejercicio de la actividad económica del deudor principal, lo que en muchas ocasiones no consigue.

El segundo, que la responsabilidad se extiende a conceptos tributarios que no derivan del ejercicio de la actividad o explotación económica y que, por tanto, no pueden ser exigidos al responsable según lo dispuesto en el artículo 42.1.c) de la LGT.

---

<sup>549</sup> NAVARRO EGEA, M. *El responsable tributario...* Op. Cit. Pág. 52

### **3.2. La caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad**

La caducidad es una forma anormal de terminación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria como consecuencia de la ausencia de resolución expresa por parte de la Administración tributaria.

El RGR señala en su artículo 124.1 que “El plazo máximo para la notificación de la resolución del procedimiento será de seis meses”, sin hacer referencia alguna a las consecuencias de su inobservancia. Por lo que resultarán de aplicación los efectos de la falta de resolución expresa, establecidos con carácter general para los procedimientos tributarios en los artículos 104 de la LGT y 102 del RGGI. De esta forma, si en un plazo máximo de seis meses desde que se notificó el acuerdo de inicio del procedimiento no se notifica el acto de declaración de responsabilidad tributaria al responsable se producirá su caducidad<sup>550</sup>.

De esta forma, una vez transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya notificado dicho acuerdo, la caducidad la Administración tributaria puede declarar de oficio, o a instancia del interesado, la caducidad del procedimiento, lo que conllevará, en todo caso, el archivo de las actuaciones, pudiendo iniciarse un nuevo procedimiento de declaración de responsabilidad dentro del plazo de prescripción establecido para ello.

Es interesante en este punto destacar que el archivo de las actuaciones como consecuencia de la caducidad del procedimiento no es óbice para que éstas conserven su vigencia en otros procedimientos, así lo establece el artículo 104.5 de la LGT al señalar que “las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.”

---

<sup>550</sup> A este plazo y a las consecuencias de su incumplimiento hacen referencia, entre otros, SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en...* Op. Cit. Pág. 38. CARRERAS MANERO. O. “El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones empresariales”. *Impuestos*. N° 13/2011. Págs. 16-17.



El legislador en este precepto ha optado por establecer una medida de economía procesal salvaguardando la validez de una serie de actuaciones y elementos probatorios con la intención de agilizar el desarrollo de un nuevo procedimiento, todo ello dirigido a que el crédito tributario no se vea frustrado por una cuestión de forma y no de fondo. De esta forma, en el supuesto de responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT, todas las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la Administración tributaria en el seno del procedimiento de declaración de responsabilidad y dirigidas a probar la existencia de una sucesión de empresa, se mantendrán, aunque caduque el procedimiento, en el caso de que se inicie un nuevo procedimiento.

Compartimos el propósito del legislador de acelerar los trámites procesales del legislador, siempre que no suponga una merma de los derechos del presunto responsable contra el que se dirige el nuevo procedimiento. En estos casos, la responsabilidad tributaria de un sujeto depende de que la Administración tributaria acredite la existencia de una sucesión de empresa. De este modo, para garantizar el derecho de defensa del presunto responsable, todas las actuaciones y elementos de prueba promovidos en el procedimiento caducado que sean tenidos en cuenta en otro procedimiento, deben constar en el expediente administrativo de dicho procedimiento, de forma que el presunto responsable pueda tener acceso a ellos y contar con la información necesaria para que no se produzca su indefensión.

Hay que tener en cuenta que, aunque la regla general para los procedimientos tributarios iniciados de oficio es que se produzca su caducidad transcurridos seis meses desde la notificación de su acuerdo de inicio sin que se haya realizado la notificación de su resolución, hay que tener en cuenta que el artículo 102.2 del RGGI<sup>551</sup> establece que los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el mencionado cómputo del plazo de seis meses. Asimismo, el artículo 102.3 del RGGI hace referencia expresa al procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria al señalar que “los períodos de interrupción

---

<sup>551</sup> Art. 102.2 del RGGI “Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento”.

justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, períodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.”

Por su parte, los artículos 103 y 104 del RGGI incluyen un listado abierto de supuestos que justifican la interrupción del procedimiento, o que suponen una dilación del mismo no imputable a la Administración, lo que resulta de gran utilidad práctica en el desarrollo de un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial. En estos casos la Administración, para probar si realmente se ha producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, debe realizar actuaciones de comprobación e investigación que pueden extenderse en el tiempo por causas ajenas a su voluntad. De esta forma, se producirá una interrupción justificada del procedimiento cuando se solicite información a otro órgano de la misma Administración o de otra, por ejemplo, a la Tesorería General de la Seguridad Social, o cuando concorra alguna causa de fuerza mayor que obligue a la Administración a interrumpir sus actuaciones. Asimismo, será una dilación no imputable a la Administración aquella consecuencia del incumplimiento por parte del presunto responsable de un requerimiento de información, o aportación de datos, formulado por ésta en el desarrollo del procedimiento.

Para garantizar en todo momento los derechos de los obligados tributarios, la Administración debe documentar estas interrupciones o dilaciones del procedimiento, indicando en el expediente administrativo las fechas de comienzo y fin de cada una de ellas, de forma que el presunto responsable pueda conocer tanto su existencia y formulación como el estado del cómputo del plazo de duración del procedimiento de declaración de responsabilidad<sup>552</sup>.

---

<sup>552</sup> Vid. Art. 102.4 y 6 del RGGI.

## **CAPÍTULO SEXTO**

### **ALCANCE Y CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

---



## **I. ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE SUCESIÓN DE EMPRESA**

El artículo 41.3 de la LGT<sup>553</sup> establece que la responsabilidad alcanza a la totalidad de la deuda tributaria. Por su parte, el artículo 42.1.c) de esta misma Ley concreta el ámbito de la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión empresarial, señalando que se extiende “a las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”, así como a “las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar”. Estas expresiones han venido provocando diferentes interpretaciones entre doctrina y jurisprudencia. En un capítulo anterior examinamos el significado del término “contraídas”, y determinamos los tributos que, en todo caso, se comprenden en la obligación del responsable sucesor de empresa. En las líneas que siguen trataremos de completar la exégesis del alcance de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, centrando nuestro análisis en los conceptos de la deuda tributaria que se incluyen en el mandato legal, así como en la posibilidad de extender la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa a las sanciones impuestas al anterior titular.

El alcance de la responsabilidad tributaria del sucesor de una actividad o explotación económica era ya una cuestión controvertida bajo la vigencia de la anterior regulación. El artículo 72 de la LGT de 1963, que regulaba el supuesto específico de responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas, se limitaba a señalar que dicha responsabilidad alcanzaba a “las deudas y responsabilidades” derivadas del ejercicio, sin determinar los conceptos concretos a los que se extendía la obligación del responsable. Por su parte, el artículo 37 de esta misma Ley señalaba, en su redacción original, que los responsables del tributo respondían de la “deuda tributaria”, sin realizar especificación adicional alguna.

---

<sup>553</sup> Art. 41.3 de la LGT “Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.

Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.”

El RGR de 1968 trató de concretar el alcance de la responsabilidad tributaria, sin embargo, no logró cumplir su propósito debido a que su regulación adolecía de una serie de deficiencias que impidieron determinar con claridad los conceptos a los que alcanzaba la obligación del responsable. Estableció en preceptos separados las normas reguladoras de los distintos obligados al pago de la deuda tributaria, dedicando a los responsables solidarios el artículo 10, a los subsidiarios el artículo 11, a los responsables por adquisición de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria el artículo 12 y, por último, a los sucesores en la titularidad de explotaciones o actividades económicas el artículo 13. Sin embargo, sólo concretó el alcance de la responsabilidad tributaria respecto de los responsables solidarios<sup>554</sup>, al señalar que la solidaridad alcanzaba tanto a la cuota, como a los restantes conceptos señalados en el artículo 58 de la LGT de 1963 y a las costas del procedimiento de apremio.

Ante los múltiples problemas de interpretación que suscitaba la regulación existente, la Ley 25/1995<sup>555</sup>, modificó la redacción del artículo 37 de la LGT, concretando en su apartado tercero que la responsabilidad alcanzaba a la totalidad de la deuda tributaria, excluyendo la responsabilidad sobre las sanciones e incluyendo el recargo de apremio sólo en aquellos supuestos en los que el responsable no efectuara el ingreso en el periodo voluntario de pago.

La aprobación de la LGT de 2003, lejos de terminar con la controversia existente en cuanto al alcance de la responsabilidad tributaria en general y de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa en particular, la mantiene.

Ante los problemas planteados bajo la vigencia de la anterior regulación, se esperaba que la nueva redacción de los preceptos encargados de regular esta figura jurídico-tributaria fuera más precisa, señalando explícitamente, en cada uno de los supuestos de responsabilidad tributaria, los conceptos sobre los que se extendía la obligación del responsable. Sin embargo, una vez más, la regulación es confusa. La

---

<sup>554</sup> Art. 10 RGR de 1968 “

<sup>555</sup> Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

redacción actual del artículo 41 de la LGT de 2003 mantiene en lo esencial lo dispuesto en el artículo 37.3 de la LGT de 1963, con una novedad, excluye del alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones pero no en todo caso, ya que deja abierta la posibilidad de su inclusión siempre que una Ley así lo determine.

En el caso concreto de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, el artículo 42.1.c) de la LGT no señala expresamente cuáles son los conceptos incluidos en la obligación del responsable, ni hace mención alguna a que el sucesor de empresa deba hacer frente a las sanciones impuestas al anterior titular. No obstante, sí lo hacen tanto el artículo 175.2 de la LGT, al aludir a las sanciones cuando determina los efectos de la solicitud de certificación detallada de deudas a la Administración tributaria por parte del que pretenda adquirir la titularidad de la empresa, como el artículo 182.1<sup>556</sup>, que señala que responderán solidariamente del pago de las sanciones los sujetos a los que se refiere el artículo 42.1.c) de la LGT.

Como podemos observar, de la vigente regulación se pueden extraer dos ideas: la responsabilidad tributaria con carácter general se extiende a la totalidad de la deuda tributaria y, en determinados supuestos, a las sanciones.

Si centramos nuestra atención en los supuestos de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa comprobamos que el concepto de deuda tributaria incluye una serie de obligaciones que, en principio, no derivan del ejercicio de la actividad o de la explotación económica, lo que plantea dudas acerca de si forman parte de la obligación del responsable. Asimismo, la inclusión de las sanciones continúa siendo una cuestión controvertida, ya que la LGT sólo hace referencia a la extensión de la responsabilidad a las sanciones en relación con la sucesión jurídica de empresa, pero nada dice para aquellos supuestos en los que la sucesión no se instrumenta a través de un acto o negocio jurídico.

---

<sup>556</sup> Art. 182.1 de la LGT “Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley”.

Para responder a todas estas cuestiones analizaremos los pronunciamientos judiciales más recientes, así como las diferentes opiniones doctrinales al respecto.

## **1. EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DEL SUCESOR DE EMPRESA A LA TOTALIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA**

El legislador en el artículo 41.3 de la LGT extiende la responsabilidad, cualquiera que sea el presupuesto de hecho que la genere, a la totalidad de la deuda tributaria exigida en periodo voluntario, limitando la exigencia de los intereses y recargos del periodo ejecutivo sólo a aquellos casos en los que sea el propio responsable el que incumpla el periodo voluntario de ingreso. Por su parte, el artículo 42.1.c) de la LGT determina que el sucesor de empresa es responsable de las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio, y también, en su caso, de las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta.

De la confrontación de ambos preceptos podemos extraer tres conclusiones:

La primera, que la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa alcanza a la totalidad de la deuda exigida en periodo voluntario al anterior titular, esto es, a la obligación tributaria principal sin intereses de demora ni recargos del periodo ejecutivo.

La segunda, que solo responden de las prestaciones materiales del tributo, no de las obligaciones formales, si el legislador hubiera querido extender el alcance de la responsabilidad a dichas obligaciones lo hubiera señalado expresamente, al igual que lo hace en el artículo 36, apartados primero y tercero, de la LGT<sup>557</sup>, para determinar las obligaciones del contribuyente y del sustituto<sup>558</sup>.

---

<sup>557</sup> Art. 36.1 y 3 de la LGT “1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa (...) 3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.”

<sup>558</sup> En este sentido, Vid. CHECA GONZÁLEZ, C. *Los responsables tributarios*. Thomson Aranzadi. Navarra, 2003. Págs. 43-44. GALAPERO FLORES, R. “Responsabilidad tributaria subsidiaria por



La tercera, que en este supuesto de responsabilidad concreto solo son exigibles al responsable las obligaciones tributarias que deriven del ejercicio de la actividad o explotación económica.

Pese a la aparente claridad de estos preceptos, existen diferentes interpretaciones acerca de qué conceptos de los que integran la deuda tributaria pueden ser objeto de reclamación al responsable, probablemente motivadas porque la anterior LGT, al establecer el alcance de la responsabilidad tributaria se refería a la “deuda tributaria”, sin especificar “exigida en periodo voluntario”.

Según dispone el artículo 58 de la LGT, la deuda tributaria queda constituida por la obligación tributaria principal, las obligaciones de realizar pagos a cuenta, el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo y, por último, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas a favor del Tesoro o de otros entes públicos. Procedamos a su análisis pormenorizado.

### **1.1. La obligación tributaria principal y la obligación de realizar pagos a cuenta**

La obligación tributaria principal, conforme señala el artículo 19 de la LGT<sup>559</sup>, no es otra que el pago de la cuota tributaria que corresponda. Así las cosas, la responsabilidad del sucesor de empresa no se extiende a cualquier obligación tributaria del anterior titular, sino solo a aquellas que deriven de tributos cuyo presupuesto de hecho lo constituya la actividad empresarial.

En cuanto a la obligación de realizar pagos a cuenta, el propio artículo 42.1.c) de la LGT extiende la responsabilidad a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran podido practicar. No obstante, la inclusión de este concepto en la obligación del responsable por sucesión de empresa ha venido siendo objeto de debate a lo largo de los últimos años.

---

sucesión en la empresa. Comentario a la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2009”. *Quincena Fiscal*. Nº 8/2010. Pág. 95.

<sup>559</sup> Art. 19 de la LGT “La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”

Bajo la vigencia de la LGT de 1963, existían opiniones contrapuestas, por un lado, se planteaba el problema de si estos conceptos derivaban del ejercicio de una actividad económica, y por otro, se consideraba que el responsable tributario era un sujeto que se situaba junto al sujeto pasivo, sin embargo, en el supuesto de las retenciones e ingresos a cuenta el nuevo titular no se situaba junto al sujeto pasivo (retenido), sino junto al retenedor<sup>560</sup>. El TEAC no consiguió aclarar la cuestión, ya que se pronunció en términos contradictorios. Fue el TS<sup>561</sup> el que, pese a las opiniones contrarias al respecto, adoptó el criterio de no incluir en la obligación del responsable las deudas tributarias correspondientes a retenciones de rendimientos del trabajo del IRPF, fundamentando su decisión en que, en los débitos por IRPF correspondiente a los trabajadores de la empresa, el hecho imponible no era *per se* la explotación o actividad económica, sino la aportación de trabajo, como uno de los factores que determinaban el concepto de explotación o actividad económica. En relación con esto, CHECA GONZÁLEZ<sup>562</sup> mostró su total disconformidad con las conclusiones alcanzadas por el Alto Tribunal, y las rebatió argumentando primero, que la obligación por retenciones derivaba del ejercicio de la actividad al ser el obligado tributario en todo caso un empresario o profesional, y segundo, que una cosa era la deuda del empresario como retenedor y otra distinta la del empleado como perceptor de rendimientos derivados del trabajo personal.

Pese al criterio puesto de manifiesto por el Alto Tribunal, la LGT de 2003 contempla expresamente su inclusión, aunque la relación de estas obligaciones con el ejercicio de la actividad continúa siendo dudosa, así lo pone de manifiesto, entre otros, CALVO VERGEZ<sup>563</sup>, al considerar que no existe vinculación alguna entre las

---

<sup>560</sup> ALVARADO ESQUIVEL, M.J. “¿La responsabilidad tributaria del sucesor del negocio alcanza a las deudas por el IRPF-retenciones contraídas por el transmitente? Comentario a la Resolución del TEAC de 9 de junio de 1993”. *Impuestos*. Nº 11/1995. Pág. 1429.

<sup>561</sup> Entre otras, STS nº 5883/2000 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio, STS nº 6048/2003, de 6 de octubre.

<sup>562</sup> CHECA GONZÁLEZ, C. “La responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas. El nuevo titular debe responder también por las deudas pendientes, en concepto de retenciones, devengadas por el anterior empresario”. [Documento en línea]. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Paraf. Nº33/200719/2007 parte Presentación. [Consulta: 09/09/2014]. Disponible en: <http://www.aranzadidigital.es/>

<sup>563</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “La responsabilidad tributaria derivada de la sucesión... Op. Cit. Págs. 42-43.

obligaciones de realizar pagos a cuenta y el ejercicio de la actividad. En sentido contrario, la DGT<sup>564</sup> sí que las incluye entre las obligaciones tributarias que derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica en la que se produce la sucesión. Asimismo, en esta misma línea se posiciona ARRIBAS LEÓN<sup>565</sup>, al considerar que forman parte de la deuda tributaria y que por ello se deben incluir en la obligación tributaria del responsable por sucesión de empresa.

Desde nuestro punto de vista, las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta, aunque no se encuentran directamente vinculadas con el ejercicio de la empresa, sí que proceden de éste aunque sea de una forma secundaria. De esta forma, los pagos a cuenta hacen referencia a pagos anticipados de tributos que se encuentran relacionados indirectamente con el desarrollo de la actividad o explotación económica.

## **1.2. Las obligaciones tributarias accesorias**

Las obligaciones accesorias, según lo dispuesto en el artículo 58 de la LGT, forman parte de la deuda tributaria y consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria, y que se imponen en relación con otra obligación tributaria. En particular, tienen la consideración de obligaciones accesorias el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del periodo ejecutivo, así como cualquier otra que imponga la Ley<sup>566</sup>.

### **A. Interés de demora**

Conforme determina el artículo 26 de la LGT, el interés de demora se exige a los obligados tributarios y a los sujetos infractores en los supuestos en los que se realice un pago fuera de plazo, se realice la presentación de una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a pagar fuera del plazo establecido al efecto, así como por el cobro de una devolución improcedente.

---

<sup>564</sup> Entre otras, Consultas Vinculantes de la DGT V1153-14, de 25 de abril y V0937-05, de 24 de mayo.

<sup>565</sup> ARRIBAS LEÓN, M. *Sucesión de empresas y responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 240.

<sup>566</sup> Vid. Art. 25.1 de la LGT

En la LGT de 1963, el artículo 37.3 determinaba el alcance de la responsabilidad refiriéndose de forma genérica a la deuda tributaria, sin especificar a qué elementos de los que integraban la misma se extendía la obligación del responsable. Esta falta de concreción por parte del legislador, motivó una polémica en torno a si el fundamento jurídico de los intereses de demora exigidos al deudor principal permitía la exigencia de estos importes al responsable.

Mucho se ha hablado de la naturaleza jurídica y finalidad del interés de demora, bajo la vigencia de la LGT de 1963. COLLADO YURRITA<sup>567</sup>, realizó una distinción de la finalidad de los mismos dependiendo del fundamento jurídico que los originaba. De esta forma, entendía que el incremento sobre el interés legal de los intereses exigidos por ingresos tardíos sin requerimiento previo era una auténtica medida sancionadora, sin embargo, los intereses generados, entre otras situaciones, por aplazamientos y fraccionamientos, suspensión de ingresos o prórrogas, no los calificaba como medidas sancionadoras, aunque sí como desincentivadoras del uso de estas fórmulas. De esta forma, diferenciaba entre intereses correspectivos, esto es, aquellos que se devengaban como consecuencia del simple retraso en el pago, e intereses moratorios, que se devengaban por un incumplimiento susceptible de ser calificado como mora y que tenían un carácter indemnizatorio por el carácter culpable del retraso.

No obstante, bastaba poner en relación la institución del interés de demora con la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, para comprobar que lo relevante para determinar la inclusión de esta obligación accesoria en la obligación del responsable, no era su calificación según su fundamento jurídico, sino las circunstancias que constituían su presupuesto de hecho. Para LOZANO SERRANO<sup>568</sup>, estas circunstancias no derivaban en ningún caso del ejercicio de la actividad, sino de presupuestos de hecho cometidos por el titular de la misma pero que nada tenían que ver con el mencionado ejercicio, por tanto, la responsabilidad solo debía alcanzar a la deuda devengada en periodo voluntario.

---

<sup>567</sup> COLLADO YURRITA, M.A. “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria”. *REDF*. Nº 56, 1987. Pág. 505.

<sup>568</sup> LOZANO SERRANO, C. *La responsabilidad del adquirente de empresa...* Op. Cit. Pág. 81.

En una posición contraria, y mucho más generalista, se ha venido posicionando el TS<sup>569</sup>, siendo el criterio mayoritario el de incluir el interés de demora generado por el incumplimiento o retraso en el pago de la cuota tributaria del deudor principal en la obligación del responsable amparándose en que dicha obligación accesoria forma parte de la deuda tributaria. Este mismo criterio lo han venido manteniendo diferentes pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia<sup>570</sup>, así lo podemos observar, por ejemplo, en la sentencia del TSJ de Murcia de 25 de noviembre de 2010 o en la sentencia del TSJ de Castilla la Mancha (Albacete) de 23 de marzo de 2015<sup>571</sup>, en la que reiteraron lo señalado por el TS, incluyendo en la deuda reclamada al responsable solidario por sucesión de empresa los intereses de demora que integraban el contenido de la deuda cuya responsabilidad se declaraba.

Desde nuestro punto de vista, la fundamentación jurídica de estas sentencias carecía de una aclaración del razonamiento empleado para extender la responsabilidad del sucesor de empresa al interés de demora exigible al anterior titular de la actividad o explotación económica, ya que simplemente incluían una remisión genérica a los elementos que integraban la deuda tributaria según el artículo 58 de la LGT de 1963.

---

<sup>569</sup> Así lo señala, entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 27 de junio de 2013 (Rec. Nº 2259/2011), al afirmar que “Por último, en lo que respecta al sexto motivo, el artículo 72 de la Ley General Tributaria, que incluye “deudas y responsabilidades” como conceptos a los que se extiende la derivación de responsabilidad, da cobijo igualmente a los intereses de demora, debiendo indicarse igualmente que el artículo 58.2 de aquella inserta en la “deuda tributaria” a los intereses de demora. En todo caso, debemos manifestar que las sentencias invocadas por la recurrente no amparan el sexto motivo formulado, procediendo su desestimación.”

<sup>570</sup> Por ejemplo, la STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 25 de noviembre de 2010 (Rec. Nº 67/2006), y la STSJ Castilla La Mancha, Albacete (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de marzo de 2015 (Rec. Nº 329/2011), determinan lo siguiente “Por ello, los intereses de demora integran el contenido de la deuda cuya responsabilidad se deriva, respondiendo la actora de aquellos generados por retraso en el pago de la deuda reclamada. Así la derivación comprende la deuda tributaria del deudor principal incluidos los intereses de demora devengados al formar parte de la misma, como se desprende de lo dispuesto en los arts.72.1 ALGT (la responsabilidad alcanza a las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas...), 12.2 (la responsabilidad alcanza al total importe de la deuda exigible al deudor principal por todos los componentes mencionados en el art. 58 LGT) y 13 RGR (serán exigibles las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas). En relación con la inclusión de los intereses, el art. 58.2c) LGT dice que los intereses de demora forman parte de la deuda tributaria.

La actual LGT no califica los intereses de demora como compensatorios o indemnizatorios sino que mantiene la ordenación unitaria de la anterior regulación, aunque en el artículo 41.3 restringe el alcance de la responsabilidad tributaria a la deuda tributaria exigida en periodo voluntario, lo que excluye directamente a los intereses devengados en periodo ejecutivo, que sólo podrán ser reclamados al responsable cuando deriven del incumplimiento de su propio plazo de pago en periodo voluntario.

Ahora bien, no todos los intereses de demora exigibles al titular anterior de la empresa han tenido que ser devengados en periodo ejecutivo. Por ejemplo, la concesión de un aplazamiento o fraccionamiento del pago de la obligación tributaria en periodo voluntario impide el inicio del periodo ejecutivo pero no el devengo del interés de demora<sup>572</sup>. Asimismo, la presentación de una declaración tributaria transcurridos doce meses desde la finalización del plazo establecido para ello, determina que la Administración tributaria, conforme señala RUIZ DE VELASCO PUNIN<sup>573</sup>, deba dictar una liquidación, incluyendo los intereses de demora pertinentes, y conceder un plazo de pago en periodo voluntario, lo que implicaría, según la redacción literal del artículo 41.3 de la LGT, que la responsabilidad tributaria alcanzaría a estos intereses. En este último supuesto, la mencionada autora considera que no deberían exigirse al responsable estos intereses de demora puesto que su devengo, aunque no se haya producido en periodo ejecutivo, se debe a circunstancias de retraso y a un comportamiento negligente que no es imputable al responsable.

Compartimos esta opinión, y además pensamos que si bien es cierto que el artículo 41.3 de esta Ley, establece de una forma general la figura de la responsabilidad tributaria, señala que la misma alcanza a la totalidad de la deuda tributaria en periodo voluntario, también lo es que en los artículos siguientes el legislador regula cada supuesto específico de responsabilidad tributaria, concretando sus presupuestos de

---

<sup>572</sup> Art. 65.5 de la LGT “La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.”

<sup>573</sup> RUIZ DE VELASCO PUNÍN, C. “Alcance de la responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas: Art. 42.1.C.”. [Documento en línea] *Nueva Fiscalidad*. Nº 10/2005. [Consulta: 12/05/2014]. Disponible en: <http://www.aranzadigital.es/>

hecho, consecuencias y particularidades. Pues bien, el legislador en el artículo 42.1.c) limita la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa “a las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio”, es decir, el responsable no debe responder de todas y cada una de las obligaciones que integran la deuda tributaria, sino solo de aquéllas que derivan del ejercicio de la empresa que ha sucedido, sin embargo, los tribunales no dicen nada en cuanto a la relación de los intereses de demora con el ejercicio de la actividad o explotación económica, extremo fundamental para decidir acerca de la procedencia de exigir este concepto al responsable.

Pese a que la práctica de los tribunales es contraria, nosotros compartimos la interpretación restrictiva de la extensión de la responsabilidad que en su día realizó LOZANO SERRANO<sup>574</sup>, ya que la única obligación tributaria que realmente deriva del ejercicio de la actividad o explotación económica es la cuota de los tributos cuyo hecho imponible lo constituye dicho ejercicio o al menos se encuentra relacionado de forma directa con el mismo. Somos conscientes de que en determinadas ocasiones, por ejemplo en aquellas sucesiones empresariales de hecho realizadas con ánimo fraudulento, puede amparar la elusión de responsabilidades logradas de forma artificial, sin embargo, consideramos que este criterio es el que mayor protección ofrece al principio de seguridad jurídica, que en todo momento debe primar en las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios al respetar estrictamente lo dispuesto por el legislador en el artículo 42.1.c) de la LGT.

Además, reiteramos que el propio artículo 41.3 de la LGT determina el alcance de la responsabilidad tributaria señalando en un segundo párrafo que “cuando haya transcurrido el plazo de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el periodo ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan”. Esta afirmación, interpretada *a sensu contrario* implica que el responsable tributario por sucesión de empresa sólo deberá hacer frente al pago de los intereses de demora y de los recargos que deriven de su propio incumplimiento, pero no de los que traen causa de la falta de diligencia del deudor principal. En este sentido, la sentencia del TSJ de la

---

<sup>574</sup> LOZANO SERRANO, C. *La responsabilidad del adquirente de empresa...* Op. Cit. Pág. 81.

Comunidad Valenciana de 16 de mayo de 2013<sup>575</sup> incluye entre los conceptos de los que debe responder el responsable tributario en una sucesión empresarial de hecho el principal de las liquidaciones así como el importe de las retenciones, pero no los intereses ni el recargo de apremio.

### **B. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo**

Conforme señala el artículo 27.1 de la LGT<sup>576</sup>, los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias cuyo devengo se produce como consecuencia de la falta de presentación de declaraciones o autoliquidaciones dentro del plazo establecido en la normativa tributaria.

Al igual que con el interés de demora, para determinar si la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa alcanza a estos recargos, debemos analizar si derivan o no del ejercicio de la actividad o explotación económica.

Tal y como señala RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>577</sup>, la base de la exigencia de los recargos por declaración extemporánea es un presupuesto de hecho totalmente autónomo e independiente del de la obligación principal. Asimismo, su devengo no se encuentra vinculado directamente al cumplimiento de dicha obligación. Así las cosas, consideramos que la obligación del responsable no debe extenderse a estos conceptos

---

<sup>575</sup> La STSJ de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de mayo de 2013 (Rec. Nº 684/2010), señala que “En cuanto a las retenciones, debe tenerse en cuenta que el concreto supuesto de responsabilidad de que se trata –el de sucesión de empresas- incluye la derivación de tal concepto, al disponerse expresamente en el primer párrafo de la letra c) del apartado 1 del artículo 42 de la LGT que la responsabilidad se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran podido practicar (...) Y en lo que hace a los intereses y recargo de apremio, los mismos no se han incluido en la cantidad derivada, según claramente se constata en el acuerdo de declaración de responsabilidad (en el que únicamente se extiende la responsabilidad de la actora al principal de las liquidaciones que se detallan en aquél.”

<sup>576</sup> Art. 27.1 de la LGT “Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.”

<sup>577</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *El interés de demora en la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1999. Pág. 46.



por los mismos motivos aducidos en cuanto al alcance de la responsabilidad al interés de demora.

En definitiva, la razón de ser de los recargos por declaración extemporánea reside, según se desprende de lo señalado por el TS en su sentencia de 30 de enero de 2014<sup>578</sup>, en estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, en lo que es lo mismo, disuadir de su incumplimiento. Para realizar esta afirmación, el TS se basó en el criterio sentado por la doctrina del TC que, en diferentes pronunciamientos<sup>579</sup> señaló que “la funcionalidad del recargo del 10 por 100 no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento”.

En el supuesto que nos ocupa, el sujeto que sucede en la actividad empresarial no ha intervenido en la realización del presupuesto de hecho de la obligación tributaria principal, así como tampoco ha tenido participación en el incumplimiento del plazo para presentar su declaración o autoliquidación. Esto quiere decir que exigir al responsable tributario el importe de los recargos por presentación extemporánea, que tienen su origen en actuaciones irregulares del deudor principal, contraviene frontalmente el espíritu que conforma estos recargos.

### **C. Recargos del periodo ejecutivo**

Los recargos del periodo ejecutivo son obligaciones accesorias que, conforme señala el artículo 58 de la LGT, integran la deuda tributaria. Estos recargos se derivan al comienzo del periodo ejecutivo y pueden ser de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

---

<sup>578</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de enero de 2014 (Rec. N° 4345/2011).

<sup>579</sup> Entre otras sentencias, destacan las siguientes: STC n° 164/1995, de 13 de noviembre; STC n° 198/1995, de 21 de diciembre; STC n° 141/1996, de 16 de septiembre.

En cuanto a la inclusión de estos recargos en la obligación del responsable tributario, el artículo 37.3 de la LGT de 1963<sup>580</sup> hacía referencia al recargo de apremio, señalando que sólo sería exigible al responsable en aquellos casos en los que éste incumpliera su propia obligación de pagar en periodo voluntario, es decir, la Administración tributaria debía notificar al responsable la liquidación impagada por el deudor principal en periodo voluntario de pago, y concederle a su vez un plazo en periodo voluntario para ingresar la deuda objeto de reclamación. De lo dispuesto en este precepto se desprendía que se excluía de la responsabilidad, cualquiera que fuera su modalidad, el recargo de apremio no causado por el responsable, así lo entendió, entre otros, el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia de 29 de junio de 2012<sup>581</sup>.

La LGT de 2003, en su artículo 41.3, reitera lo señalado por el legislador en el mencionado artículo 37.3 al afirmar que “Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.”.

Teniendo como base la nueva regulación, los tribunales mantienen su posicionamiento tradicional excluyendo del alcance de la responsabilidad tributaria los recargos del periodo ejecutivo impuestos en su día al deudor principal. Así lo podemos observar en la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 16 de mayo de 2013<sup>582</sup> en la que se excluye de la cantidad exigida al responsable por sucesión de empresa el recargo de apremio originado por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del anterior titular de la actividad.

---

<sup>580</sup> En su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

<sup>581</sup> STSJ de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 29 de junio de 2012 (Rec. Nº 1585/2011). En el mismo sentido, la STSJ de Castilla La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de octubre de 2013 (Rec. Nº 603/2009), afirma que “también deben ser excluidos los recargos impuestos a esta última, ya que es evidente, de acuerdo con lo antes expuesto, que la Administración debe notificar al responsable subsidiario la liquidación impagada por la deudora principal en periodo voluntario de pago y que, por lo tanto, no deben exigirse más recargos de apremio que los originados por su propio impago dentro de ese periodo”.

<sup>582</sup> STSJ de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de mayo de 2013 (Rec. Nº 684/2010).

#### **D. Las sanciones**

Bajo la vigencia de la LGT de 1963, el criterio generalmente aceptado por los tribunales<sup>583</sup> era no incluir en la obligación del responsable por sucesión de empresa las sanciones impuestas al anterior titular en el ejercicio de la actividad o explotación económica. Este criterio se encontraba motivado en que el artículo 37.3 las excluía expresamente señalando que “la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”.

A pesar de la claridad de este precepto, algunos pronunciamientos<sup>584</sup> consideraron que el artículo 37.3 se refería a la responsabilidad tributaria en términos generales, y que en el supuesto específico de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa la obligación del responsable debía incluir también las sanciones debido a cuatro motivos:

El primero, que el legislador, en el artículo 72 de la LGT de 1963, extendía la responsabilidad del sucesor de empresa a las “deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica”, expresión que permitía incluir en el ámbito de aplicación de la responsabilidad, además de los elementos integrantes de la deuda tributaria, otros conceptos derivados del ejercicio, como podían ser las sanciones tributarias.

El segundo, que el artículo 14.3 del RGR de 1990, ampliaba el alcance de la responsabilidad subsidiaria a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal en aquellos supuestos en los que el responsable hubiera participado en la infracción tributaria. Tras la sentencia del TS de 15 de julio de 2000<sup>585</sup>, la responsabilidad por sucesión de empresa se calificó como subsidiaria, asimismo, en los supuestos de

---

<sup>583</sup> Así lo podemos observar, entre otras, en las siguientes sentencias: STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 29 de junio de 2012 (Rec. Nº 1585/2011); STSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 21 de junio de 2013 (Rec. Nº 1812/2009); STSJ Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de octubre de 2013 (Rec. Nº 603/2009).

<sup>584</sup> Así lo señalan, entre otras, las siguientes sentencias: STSJ Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 18 de abril de 2008 (Rec. Nº 229/2005) y STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 8 de julio de 2008 (Rec. Nº 1140/2006).

<sup>585</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 15 de julio de 2000 (Rec. Nº 2971/1995).

sucesión empresarial de hecho, la declaración de responsabilidad se fundamentaba en la existencia de una serie de elementos comunes en la actividad del deudor principal y en la desarrollada por el responsable que manifestaban una relación entre uno y otro y que, además, podían apuntar, en algunos casos, a una colaboración del responsable en la comisión de la infracción. Estos datos sustentaban la idea de incluir en la obligación del responsable por sucesión de empresa las sanciones impuestas al anterior titular conforme a lo señalado en el mencionado 14.3 del RGR.

El tercero, que, según lo dispuesto en la Instrucción del Departamento de Recaudación de la AEAT de 2 de noviembre de 1995<sup>586</sup>, la responsabilidad solidaria alcanzaba también a las sanciones en aquellos supuestos en los que los responsables causaran o participaran en la comisión de la infracción<sup>587</sup>.

El cuarto y último de los motivos invocados para extender en este supuesto concreto la responsabilidad a las sanciones era que la certificación de la Administración tributaria, a la que se refería el artículo 72.2 de la LGT de 1963<sup>588</sup>, incluía, en su caso, todos los conceptos que integraban la deuda tributaria pendiente del deudor principal y

---

<sup>586</sup> En dicha Instrucción se determina lo siguiente “Sin embargo sí procederá incluir el importe de las sanciones impuestas al deudor principal en la deuda tributaria exigida a éste cuando se den los casos regulados en los apartados I y 2 del artículo 38 de la Ley General Tributaria, y ello a pesar de lo que dispone el apartado 3 del artículo 37 de la Ley General Tributaria según la redacción dada por la Ley 25/1995. La justificación de tal postura la hemos de encontrar en primer lugar en que, aunque la formulación legal del artículo 38 es anterior a la reforma introducida por la señalada Ley 25/1995, el legislador mantiene los términos del citado artículo 38, cuando, de haber pretendido alterar el régimen de responsabilidad en el mismo establecido cuando menos lo habría derogado o modificado; y en segundo lugar, y especialmente por lo que al apartado t del artículo 38 de la Ley General Tributaria se refiere, porque es evidente que la responsabilidad que cabe exigir a los causantes o colaboradores en la comisión de una infracción tributaria es consecuencia directa de la traslación de los principios del derecho penal al administrativo sancionador de personalidad y culpabilidad en la comisión de la infracción sancionada.”

<sup>587</sup> Esta cuestión es tratada extensamente por CHECA GONZÁLEZ, C. *Los responsables tributarios...* Op. Cit. Pág. 46-56.

<sup>588</sup> Art. 72.2 de la LGT de 1963 “El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo.”

que, según lo señalado en el artículo 58.2 de la mencionada Ley<sup>589</sup>, las sanciones formaban parte de la deuda tributaria. De esta forma, entendían que el hecho de que dicha certificación reflejara las sanciones del titular de la empresa, legitimaba de una forma indirecta, la inclusión de las mismas en la obligación del responsable, teniendo que responder por ellas el adquirente de la actividad o explotación económica.

El TEAC<sup>590</sup> compartía esta interpretación extensiva del artículo 72, aunque según su criterio, la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa no alcanzaba a todas las sanciones impuestas al deudor principal, sino solo a aquellas que se encontraran directamente relacionadas con los tributos que derivaran del ejercicio de la actividad o la explotación económica objeto de transmisión, en este sentido señalaba que “debe concluirse que si entre las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas, existieran sanciones por infracciones impuestas al deudor principal que supongan un porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad, o los rendimientos que produce, estas sanciones se incluirán entre las cantidades objeto del acuerdo de sucesión de actividad, por cuanto se trata de un componente más de la deuda tributaria. Ahora bien, no obstante lo anterior, las sanciones tributarias exigibles al sucesor en la actividad son solo las que se concretan en un porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad, su ejercicio o los rendimientos que produce, pues sólo éstas son -deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas-. Otras sanciones, como, por ejemplo, las impuestas por incumplir requerimientos, cualquiera que sea la causa de éstos; las debidas a infracciones simples documentales o contables, etc., no integran la deuda tributaria (a la que se refiere el artículo 58 L.G.T.) a estos efectos y no son exigibles al sucesor, pues no derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica”

---

<sup>589</sup> Art. 58.2 de la LGT de 1963 “En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria: (...) e) Las sanciones pecuniarias”

<sup>590</sup> Entre otras, RTEAC nº 00/7996/1998, de 30 de noviembre de 2000, RTEAC nº 00/2860/2007, de 28 de mayo de 2008.

No obstante, los TSJ trataron esta controversia, analizaron las ideas aducidas a favor de la inclusión de las sanciones en el ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión de empresa y finalmente, como veremos a continuación, llegaron a la conclusión de que la exigencia de estos importes al sucesor en el ejercicio de la actividad o explotación económica resultaba improcedente.

En relación a la posibilidad de incluir dentro de las “responsabilidades tributarias” las sanciones, confrontaron<sup>591</sup> el precepto 37.3 de la LGT de 1963 que excluía las sanciones del ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria y que era de aplicación general, con el artículo 72 de la misma norma, que regulaba específicamente la responsabilidad por sucesión de empresa y que hacía referencia a la controvertida expresión “responsabilidades tributarias”, concluyendo que, pese a que por motivos de especialidad debía prevalecer la regulación del artículo 72 sobre la del 37.3, lo cierto era que el mencionado precepto no establecía de forma explícita que la responsabilidad se extendiera a las sanciones, por lo que, de ninguna manera, se podía exigir la responsabilidad tributaria sobre ellas, ya que ello implicaría una interpretación excesivamente extensiva y contraria a los intereses del responsable tributario.

En cuanto a la consideración del sucesor de empresa como partícipe en la infracción tributaria, descartaron esta posibilidad, a excepción de aquellos casos en los que pudiera existir una declaración o deducción contundente en este sentido<sup>592</sup>.

---

<sup>591</sup> Así se puede observar, entre otras, en las siguientes sentencias, la STSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 21 de marzo de 2014 (Rec. Nº 1451/2010) y en la STSJ de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de octubre de 2013 (Rec. Nº 603/2009), “Podría pensarse que dentro del término –responsabilidades tributarias- se hallan las sanciones, pero el criterio mantenido por la mayoría de los Tribunales es excluirlas del acuerdo de derivación, ya que si el sucesor en la titularidad es configurado como responsable subsidiario debe considerarse de aplicación el artículo 37.3 de la LGT, y si bien el mismo precepto pudiera entenderse que es de aplicación general de manera que cederá cuando el articulado específico de cada uno de los considerados por la ley responsables establezca lo contrario, lo cierto es que del artículo 72 de la misma Ley no resulta la declaración explícita de que la responsabilidad se extiende a las sanciones, por más que la exigencia se extienda a la deuda y ésta comprenda también las sanciones conforme al artículo 58...”

<sup>592</sup> Así lo ponían de manifiesto, entre otras, la STSJ de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de octubre de 2013 (Rec. Nº 603/2009), la STSJ de Castilla y León, Valladolid, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 21 de marzo de 2014 (Rec. Nº 1451/2010), la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 11 de noviembre de 2013 (Rec. Nº 94/2013) y la STSJ de Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 29 de junio de 2012 (Rec. Nº 1585/2011), que

En esta misma línea, el TS<sup>593</sup> consideró que el hecho de que el que pretendiera adquirir la titularidad de la empresa solicitara, o pudiera solicitar, la certificación detallada de deudas y responsabilidades tributarias derivadas de la explotación o actividad económica, y que en la misma constaran las sanciones, no implicaba la extensión de la responsabilidad tributaria a dichos conceptos, ya que no afectaba al principio de personalidad de las sanciones que requería la existencia de una persona que hubiera realizado los actos constitutivos de la infracción tributaria. De esta forma, el TS concluyó que, en los supuestos de sucesión empresarial, debía primar la intransmisibilidad de las sanciones, ya que, pese a las coincidencias que pudieran existir entre el titular anterior de la empresa y el sucesor de la misma, no era posible afirmar que éste último hubiera cometido, o hubiese participado, en la comisión de la infracción.

La LGT de 2003, en lugar de acoger el criterio seguido por los TSJ y consolidado por la jurisprudencia del TS, ha optado por dar un giro a esta cuestión, incluyendo expresamente las sanciones en el ámbito de la responsabilidad tributaria.

Para analizar la posición adoptada en la regulación vigente debemos tener en cuenta lo establecido en el segundo párrafo del artículo 42.1.c) de la LGT, así como lo dispuesto en los artículos 175.2<sup>594</sup> y 182.1<sup>595</sup> de esta misma Ley, que complementan al anterior.

---

señalaba lo siguiente “...extendiéndose la responsabilidad, salvo que una norma especial disponga otra cosa, a la deuda inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en periodo voluntario, no alcanzando a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando la sanción resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria, en el caso de responsabilidad por sucesión en la actividad empresarial, resulta difícil apreciar esa participación de la sucesora en la infracción tributaria de la deudora principal, por lo que se ha de excluir de la responsabilidad derivada el importe de las sanciones”.

<sup>593</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de junio de 2013 (Rec. N° 5310/2011).

<sup>594</sup> Art. 175.2 de la LGT “El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, tendrá derecho, previa la conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración tributaria deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud. En tal caso quedará la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.”

Según se infiere de los artículos 42.1.c) y 175.2 de la LGT, en aquellos casos en los que el que pretenda adquirir una empresa no solicite certificación detallada a la Administración tributaria de deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio, deberá responder por todos estos conceptos. Por el contrario, la solicitud de dicha certificación implicará, si se expide en el plazo de tres meses, la limitación de la responsabilidad del adquirente a los importes contenidos en la misma, y si se emite sin mencionar estos datos, o no se expide, el solicitante quedará exento de la posible responsabilidad tributaria derivada de su adquisición.

Por su parte, el artículo 182.1 de la LGT va más allá, y no limita la transmisión de las sanciones a la solicitud o no de la mencionada certificación a la Administración Pública, sino que la amplía a cualquier sanción tributaria impuesta al deudor principal, y derive o no de una deuda tributaria. Afirmación que se contrapone frontalmente con la realizada en el propio artículo 42.1.c) de la LGT, que limita la extensión de la responsabilidad tributaria a las obligaciones tributarias derivadas del ejercicio de la empresa.

Pues bien, este cambio de criterio operado en la LGT de 2003 con respecto a su antecesora ha motivado diferentes críticas por parte de la doctrina.

MORÓN PÉREZ<sup>596</sup> califica de inconstitucional la inclusión de las sanciones en el ámbito objetivo de la responsabilidad del adquirente de empresa, por infracción del principio de personalidad de la pena<sup>597</sup>, considerando que “exigir al nuevo titular de la empresa una multa impuesta al anterior por una infracción tributaria por él cometida

---

<sup>595</sup> Art. 182.1 de la LGT “Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley”

<sup>596</sup> MORÓN PÉREZ, M.C. “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes en los supuestos de transmisión de empresa”. *Crónica Tributaria*. Nº 131/2009. Págs. 148 y 149.

<sup>597</sup> En este sentido, Vid. ALFONSO PALOP, J.F. “La responsabilidad en las sanciones tributarias. En AA.VV. *Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*. Estudios de Derecho Judicial. Págs. 373-374. GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Pág. 87.



supone, en definitiva, hacer recaer una sanción sobre una persona distinta del infractor, lo que únicamente puede tener justificación en aquellos supuestos en los que el responsable ha tenido algún tipo de intervención en la conducta que dio lugar a la infracción sancionada”. En el mismo sentido se ha pronunciado MARTÍNEZ LAGO<sup>598</sup> al señalar que “la infracción del principio de culpabilidad debe ser suficiente motivo para que, llegado el caso, prosperase una declaración de inconstitucionalidad sobre el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 42.1.c) de la LGT. Y es que mientras que en otros supuestos de responsabilidad derivados de la participación del responsable en infracciones, éste podría hacer valer, para no responder de las sanciones, cuando menos la ausencia de culpabilidad en su comportamiento, ello no será posible en este caso, porque en ningún momento la Ley exige de manera expresa y abierta la participación del adquirente en la comisión de la infracción.”

Similar es el planteamiento de MARTÍN JIMÉNEZ<sup>599</sup> que, apelando a lo dispuesto por el TC en su sentencia de 27 de marzo de 2006<sup>600</sup>, manifiesta que la exigencia de la sanción al responsable se puede considerar una sanción en sí misma, por lo que resulta imprescindible que “la derivación se haga en un procedimiento que respete los derechos y garantías de los artículos 24.2 y 25.1 de la CE, con respeto, especialmente, de la presunción de inocencia e interdicción de las inversiones de la carga de la prueba.

Así pues, la opinión generalizada de la doctrina es considerar improcedente la transmisión de forma automática de una sanción a un sujeto que no ha realizado la conducta constitutiva de la infracción tributaria sancionada. La Administración tributaria solo puede incluir en la obligación del responsable las sanciones impuestas al deudor principal en aquellos casos en los que en la conducta del responsable por sucesión de empresa haya mediado dolo, culpa o cualquier grado de negligencia, ya que,

---

<sup>598</sup> MARTÍNEZ LAGO, M.A. *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2008. Págs. 244-249.

<sup>599</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de Responsabilidad...* Op. Cit. Pág. 211-212.

<sup>600</sup>STC n° 85/2006, de 27 de marzo.

tal y como destaca LÓPEZ MARTÍNEZ<sup>601</sup>, “responder de una sanción es tanto como ser sancionado, por lo que en puridad de conceptos, el régimen aplicable al responsable que responde de la sanción, no puede articularse en función de los principios que rigen la gestión de los tributos, sino de aquellos que resultan operativos en el orden punitivo”. Además, debe probar la culpabilidad del responsable, o al menos, su actuación negligente, ya que, como destaca CALVO VÉRGEZ<sup>602</sup>, toda sanción debe ir precedida necesariamente de una actividad probatoria.

Ésta es una cuestión controvertida no sólo en España, en el Ordenamiento Italiano, D. Lgs. 472/97<sup>603</sup>, se establece que la responsabilidad tributaria del *cessionario d’Azienda*, se extiende tanto a los tributos (directos e indirectos) como a las sanciones relacionadas con infracciones cometidas por el transmitente en el año de la transmisión y en los dos anteriores, así como a las sanciones ya impuestas. Además, se determina que, en el caso de que la transmisión se hubiera efectuado con la intención de eludir las

---

<sup>601</sup> LÓPEZ MARTÍNEZ, J. “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”. En BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Aranzadi. Navarra, 2010. Pág. 921.

<sup>602</sup> CALVO VÉRGEZ, J. “El principio de culpabilidad en la infracción tributaria a la luz de la reciente jurisprudencia”. *Crónica Tributaria*. Nº 7/2011. Pág. 5. En este trabajo incide en la necesidad de que para imponer una sanción es imprescindible probar la intervención del sujeto en la realización de la conducta infractora señalando que “El principio de culpabilidad en la comisión de las infracciones tributarias se encuentra íntimamente relacionado con el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor, de manera tal que éste no tiene que probar su inocencia (ausencia de culpabilidad), siendo la Administración la que ha de probar su culpabilidad, si bien en cualquier grado de negligencia. Tal y como declaró el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 1 de abril de 1982, la presunción de inocencia se aplica, no ya sólo en el ámbito de los delitos, sino también a los procedimientos sancionadores. Por otra parte, y de acuerdo con lo establecido en la STC de 24 de septiembre de 1986, la presunción de inocencia implica que toda condena (o sanción) debe ir precedida de una actividad probatoria, debiendo ser las pruebas vitales y valoradas jurídicamente y recayendo la carga de la prueba sobre el acusador (en nuestro caso la Administración Tributaria). En este sentido, Vid. DE URBANO CASTRILLO, E. NAVARRO SANCHÍS, F.J. *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*. La Ley. Madrid, 2009. Págs. 121-122. Estos autores consideran, en relación a la sucesión tributaria del artículo 40 de la LGT, que no cabe la transmisión objetiva de las deudas impuestas a las sociedades a los sucesores, siendo necesario condicionarla a la culpabilidad por dolo o negligencia, o “cuando hubiera una relación de control, dirección o conocimiento previo (caso de sociedades vinculadas, operaciones societarias en que la filial es absorbida por la matriz, etc.)”. Pues bien, desde nuestro punto de vista consideramos que esta argumentación también es predicable respecto a la transmisión de las sanciones en el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

<sup>603</sup> Vid. Art. 14 del *Decreto Legislativo (DLG) n. 472 del 18 dicembre 1997, pubblicato nel Suppl. Ord. n. 4/L alla Gazzetta Ufficiale n. 5 del 08/01/1998*.

obligaciones tributarias, no existirá ninguna limitación respecto a las sanciones<sup>604</sup>. Este precepto plantea dudas en cuanto al alcance de la responsabilidad tributaria, ya que, algunos autores excluyen del ámbito de aplicación de la responsabilidad sobre las sanciones determinados supuestos de sucesión de empresa, por el ejemplo, el arrendamiento de empresa<sup>605</sup>.

En nuestra opinión, la actual redacción de los artículos 42.1.c), 175 y 182.1 de la LGT, no sólo contraviene la consolidada jurisprudencia del TS<sup>606</sup> que rechaza la extensión de la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión de empresa a las sanciones, sino que también lesiona derechos fundamentales del responsable, tales como el derecho a un proceso con todas las garantías o el derecho a la presunción de inocencia, al imponer la responsabilidad sobre una sanción a un sujeto que no ha realizado, ni ha colaborado en la conducta ilícita sancionada.

Además, la incoherencia en el tratamiento de esta cuestión por parte del legislador tributario se pone de manifiesto al comparar la fundamentación jurídica en la que el TS ha venido basando su posición contraria a incluir las sanciones en el ámbito de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, con la de las, hasta este momento, escasas sentencias de los TSJ que aplican la nueva regulación.

Mientras el TS, a día de hoy, continúa aplicando la LGT de 1963 para resolver la mayor parte de los recursos en materia de declaración de responsabilidad<sup>607</sup>, sustentando su criterio en que la posibilidad que tiene el que pretende adquirir de la empresa de solicitar una certificación en la que consten las sanciones tributarias pendientes que

---

<sup>604</sup> MORO VISCONTI, R. *Cessione d'Azienda*. Maggioli Editore. Santarcangelo di Romagna, 2011. Pág. 264.

<sup>605</sup> BALDUCCI, D. *L'Affitto d'Azienda...* Op. Cit. Pág. 257.

<sup>606</sup> Entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de junio de 2013 (Rec. Nº 5310/2011), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de diciembre de 2010 (Rec. Nº 289/2006).

<sup>607</sup> Debido a la dilación de los recursos de la jurisdicción contencioso-administrativa previos al recurso ante el TS, actualmente el Alto Tribunal continúa enjuiciando supuestos de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa en los que el presupuesto de hecho de dicha responsabilidad se llevó a cabo antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003.

derivan del ejercicio de la actividad empresarial no implica que éste, en caso de que finalmente adquiriera la empresa, asuma la responsabilidad sobre las mismas, ya que no concurre el requisito de culpabilidad en su conducta necesario para ello. Los TSJ, y algunos pronunciamientos del TS, extienden el alcance de la responsabilidad del sucesor de empresa a las sanciones, limitándose a realizar una remisión genérica a lo señalado por el legislador en los mencionados artículos 42.1.c) y 175.2 de la LGT, y sin hacer referencia alguna a ninguna otra circunstancia. Así lo podemos observar, entre otras, en la sentencia del TSJ de Valencia de 16 de mayo de 2013<sup>608</sup>, en la que se concluye que “respecto de las sanciones, el mismo precitado párrafo extiende la responsabilidad a las sanciones si no se ha solicitado el certificado al que se refiere el apartado 2 del artículo 175 de la LGT de 2003, lo que, obviamente (estamos ante una sucesión *de facto*) no se ha producido.”

Esta disparidad de criterio, nos plantea diferentes cuestiones que afectan al alcance de la obligación del responsable en este supuesto concreto de responsabilidad tributaria.

La primera, por qué el legislador ha optado por ampliar el ámbito de aplicación de la responsabilidad a las sanciones.

En términos generales, el legislador en la LGT de 2003 ha sido conservador en cuanto al tratamiento del supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, centrándose más en aclarar determinados aspectos de su regulación que podían suscitar dudas de acuerdo con la redacción del artículo 72 de la LGT de 1963, que en realizar modificaciones que afectaran sustancialmente a su aplicación. Es por ello que sorprende el cambio operado en relación con el alcance de la responsabilidad del sucesor de empresa en la Ley de 2003, más aún cuando la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de LGT, en su informe de 23 de enero de 2003, tras prever la posibilidad de que la responsabilidad alcanzara a las sanciones, precisaba que sólo podría suceder en aquellos supuestos en los que la responsabilidad derivara de la

---

<sup>608</sup> STSJ de Valencia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de mayo de 2013 (Rec. N° 684/2010).

participación del responsable en un ilícito, debido a que “en otro caso, se estaría produciendo la vulneración del principio de responsabilidad personal”.

Entendemos que el cambio de criterio del legislador se apoya en una finalidad recaudatoria, pero en ningún caso, el afán recaudatorio de la Administración tributaria justifica la vulneración del principio de culpabilidad. Es cierto que en muchos supuestos de sucesión empresarial puede subyacer la motivación de eludir el pago de determinados importes amparándose precisamente en una transmisión artificial de la empresa, sin embargo, ésta no es razón suficiente para reconocer una responsabilidad objetiva sobre las sanciones al sucesor de empresa.

De acuerdo con la CE<sup>609</sup> y con el Derecho Administrativo sancionador<sup>610</sup>, extensible a este supuesto, es imprescindible que exista una implicación personal en la comisión de los hechos administrativamente sancionados, y dicha implicación debe ser debidamente acreditada para poder aplicar la declaración de responsabilidad sobre las sanciones tributarias. Además, resulta cuanto menos ilógico que el legislador haya pasado por alto el criterio unificado del TS que excluía las sanciones de la declaración de responsabilidad del sucesor de empresa, haciendo prevalecer el principio de personalidad de la pena sobre cualquier otra interpretación contraria.

Otra cuestión que debemos analizar es si, según la redacción de los artículos 42.1.c) y 175.2 de la LGT, la responsabilidad tributaria se extiende a las sanciones en aquellos casos en los que la sucesión de empresa se haya producido *de facto*.

Tanto en uno como en otro precepto, la obligación del responsable de hacerse cargo de las sanciones se vincula a la solicitud de la certificación de deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la actividad o explotación económica. Pues bien, haciendo una interpretación literal de los preceptos legales, esa certificación solo la puede solicitar “el que pretenda adquirir la titularidad de

---

<sup>609</sup> Vid. Arts. 9, 10, 24.2 y 25 de la CE.

<sup>610</sup> El Art. 129.2 de la LRJAP-PAC señala que “Únicamente por la comisión de infracciones administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la Ley.”

explotaciones y actividades económicas” y siempre con la conformidad del titular actual. Es decir, sólo existe la posibilidad de solicitarla en aquellos casos en los que la transmisión de la titularidad de la empresa se va a realizar jurídicamente, y solo en aquellos supuestos en los que, pudiendo solicitar la mencionada certificación, no se haya hecho, la responsabilidad alcanzará a las sanciones.

Ahora bien, el artículo 42.1.c) de la LGT engloba dos presupuestos de hecho diferentes que dan lugar a la responsabilidad tributaria. Por un lado, la sucesión en la titularidad de una empresa, y por otro, la sucesión en el ejercicio de la misma. Conforme a lo dispuesto en el mencionado precepto, el sujeto que sucede *de facto* en el ejercicio de una actividad o explotación económica no puede solicitar esa certificación de deudas, sanciones y responsabilidades tributarias. En este punto debemos recordar que no es necesaria la concurrencia de ánimo defraudatorio en la conducta del sucesor de hecho para que sea declarado responsable tributario, por tanto, entendemos que declarar la responsabilidad sobre las sanciones de forma automática en todos los supuestos de sucesión empresarial de *facto*, sin comprobar la existencia de un mínima intención de eludir el pago de las obligaciones tributarias pendientes, es una interpretación *ex lege* contraria a la reserva de ley que existe en relación con la responsabilidad tributaria y que además perjudica injustificadamente a los sucesores de hecho que no pueden limitar de ninguna manera su responsabilidad sobre las sanciones impuestas a otro sujeto.

Sin embargo, la actuación reciente de diferentes TSJ<sup>611</sup>, pasa por alto estas consideraciones, extendiendo de forma automática la responsabilidad tributaria a las sanciones en aquellos supuestos en los que la sucesión de empresa se ha realizado *de facto*, y limitándose a justificar esta medida en que así lo dispone la LGT de 2003.

---

<sup>611</sup> Entre otras, la STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de mayo de 2013 (Rec. Nº 684/2010), extiende la responsabilidad del sucesor de empresa a las sanciones señalando que “Respecto de las sanciones, el mismo precitado párrafo extiende la responsabilidad a las sanciones si no se ha solicitado el certificado al que se refiere el apartado 2 del art. 175 de la LGT, lo que obviamente (estamos ante una sucesión *de facto*) no se ha producido en nuestro caso”.

## **II. CONSECUENCIAS DE LA DECLARACIÓN COMO RESPONSABLE DEL SUCESOR DE EMPRESA**

Ante un acuerdo de declaración de responsabilidad por sucesión de empresa, el declarado responsable cuenta con diferentes opciones.

En primer lugar, puede proceder al pago del importe que resulte de la liquidación practicada por la Administración tributaria. Asimismo, puede solicitar el fraccionamiento o aplazamiento del pago cuando su situación financiera le imposibilite para realizar el pago en los plazos establecidos. Como tercera opción, en caso de disconformidad con el acuerdo de declaración de responsabilidad, puede promover contra el mismo una Reclamación Económico-Administrativa o, con carácter previo, puede interponer un Recurso de Reposición, pudiendo solicitar en ambos casos la suspensión de la ejecución del acto recurrido.

En los apartados que siguen analizaremos las causas de extinción de la obligación del responsable, incidiendo en la prescripción y en el pago, para, a continuación, centrarnos en el derecho de repetición que, tras el pago, ostenta el responsable frente al deudor principal.

### **1. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DEL RESPONSABLE TRIBUTARIO POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

La LGT no contempla una causa o causas diferenciadas de extinción de la responsabilidad tributaria, por lo que debemos acudir a las causas de extinción de la deuda tributaria contempladas en su artículo 59. Este precepto señala, en su apartado primero, que “las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes”.

El objeto de nuestro análisis versará sobre el pago y la prescripción como causas más frecuentes de extinción de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

### **1.1. El pago**

Sólo cuando finaliza el procedimiento de declaración de responsabilidad podemos calificar al sucesor de empresa como responsable del pago de la deuda tributaria del deudor principal.

En este punto, a modo aclarativo, es interesante hacer referencia a las cuatro etapas que, según GALÁN RUIZ<sup>612</sup>, se atraviesan para que el responsable alcance la condición de obligado al pago.

La primera etapa se extiende desde que el deudor principal realiza el hecho imponible hasta que finaliza el periodo de pago voluntario, en este momento es él el único obligado al pago.

En la segunda, se produce el nacimiento de la obligación del responsable por el cumplimiento del presupuesto de hecho de la responsabilidad, aunque en este momento aún no se encuentra obligado al pago.

La tercera fase se inicia una vez vencido el periodo voluntario de pago del deudor principal. El responsable se convierte en el potencial obligado al pago al haberse cumplido el presupuesto temporal

En la última etapa, una vez notificado el acuerdo de declaración de la responsabilidad, el responsable adquiere la condición de obligado al pago.

Pues bien, cuando la Administración tributaria notifique el acuerdo de declaración de responsabilidad con la correspondiente cuantificación de la obligación tributaria de la que debe responder el sucesor de empresa, se iniciará para éste un periodo voluntario de pago, debiendo realizar el ingreso en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la LGT<sup>613</sup>. En caso de no realizar el pago en ese periodo voluntario, se iniciará el periodo

---

<sup>612</sup> GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Págs. 234-236.

<sup>613</sup> Art. 62.2 de la LGT “En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:



ejecutivo y, en su caso, se notificará la providencia de apremio, otorgándose unos nuevos plazos de pago, según lo establecido en el artículo 62.5 de la LGT<sup>614</sup>.

No obstante, en determinados supuestos, el responsable puede pagar antes de que se inicie su propio periodo voluntario de pago, es decir, antes de que haya adquirido la condición de obligado al pago, actuación que NAVARRO EGEA<sup>615</sup> califica como pago por tercero. A esta posibilidad hace referencia también FERNÁNDEZ CABALLERO<sup>616</sup>, señalando que este pago podría otorgar ciertas ventajas al presunto responsable por pronto pago, y poniendo de manifiesto que el mismo restringiría sus derechos a los que se derivan estrictamente del acto material del pago.

Compartimos las consideraciones que la autora realiza en cuanto a los motivos que pueden justificar este comportamiento, por ejemplo, poder ejercitar la acción de regreso antes de que se produzca la declaración de insolvencia del deudor principal. Sin embargo, consideramos que, en el caso concreto de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial al tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria, el pago antes de que se efectúe la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad puede conllevar más perjuicios que ventajas para el responsable. Primero, porque la Administración tributaria no tiene que determinar la falencia del deudor principal para

---

a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente (...)"

<sup>614</sup> Art. 62.5 de la LGT "Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:

a) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente."

<sup>615</sup> NAVARRO EGEA, M. *Los responsables tributarios...* Op. Cit. Pág. 65

<sup>616</sup> FERNÁNDEZ CABALLERO, Z. *Las garantías del crédito tributario*. J.M. Bosch. Barcelona, 2014. Pág. 208.

declarar la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa, por lo que el hecho de que éste pague antes de haber adquirido la condición de obligado al pago no le reporta ningún beneficio en este sentido, y segundo, porque al haber procedido al pago sin haber sido declarado formalmente responsable tributario, puede ejercitar la acción de regreso frente al deudor principal, pro no puede ejercitar otros derechos reservados al responsable, como puede ser la posibilidad de impugnar el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.

#### **A. Aplazamiento o fraccionamiento del pago**

El sucesor de empresa puede hacer frente a su obligación como responsable tributario efectuando el ingreso de la cantidad total o, en aquellos supuestos en los que su situación financiera le impida realizar el pago en los plazos establecidos, puede solicitar un aplazamiento o fraccionamiento en los mismos términos que cualquier otro obligado tributario, esto es, prestando las garantías establecidas en el artículo 82 de la LGT, que son el aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o el certificado de seguro de caución.

No obstante, como en este caso concreto de responsabilidad tributaria el responsable desarrolla una actividad empresarial, es frecuente que la prestación de estas garantías pueda perjudicar el ejercicio de la misma, en estos casos, la Administración tributaria admite otras garantías, como la hipoteca, la prenda y la fianza personal y solidaria<sup>617</sup>.

Además, hay que tener en cuenta que, tal y como señala el artículo 124.2 del RGR, la solicitud de aplazamiento que realice un responsable no afecta al procedimiento de recaudación que, en su caso, se haya iniciado frente a los demás responsables que puedan existir.

---

<sup>617</sup> Así lo señala el artículo 82.1 de la LGT en su segundo párrafo “Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.”

## **B. Derecho de reembolso**

Ni la LGT de 1963, ni el RGR de 1990, ni el anterior de 1968, contemplaban expresamente el derecho de reembolso del responsable frente al deudor principal, la razón de esta falta de regulación era que no se trataba propiamente de una relación tributaria, sino que se encontraba en la esfera del Derecho Privado. Pese a todo, consideramos que hubiera sido conveniente su previsión expresa, ya que pese a que era una relación privada sin interés público, nacía como consecuencia del cumplimiento de una obligación tributaria.

La falta de previsión expresa de este derecho de reembolso no impidió que la doctrina, prácticamente de forma unánime, la reconociera, aunque con diferencias en cuanto a la aplicación práctica de la misma.

GALIANO ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS<sup>618</sup>, haciendo referencia a la opinión de otros autores como Zabala, Lloris y Dago, plantearon dos posibilidades. La primera, que la responsabilidad fuera consecuencia de un acto lícito del responsable, y por tanto, su finalidad fuera garantizar la deuda tributaria, en estos supuestos se debía reconocer al responsable un derecho a resarcirse de lo pagado conforme a la doctrina civil del enriquecimiento injusto. La segunda, que la responsabilidad tuviera su origen en un ilícito tributario del responsable, en este supuesto no se debía reconocer la acción de regreso frente al deudor principal.

Similar era el planteamiento de CALVO ORTEGA<sup>619</sup>, que entendía que la conducta ilícita del responsable actuaba como justificante del desplazamiento patrimonial, negaba la existencia de una acción de regreso cuando el presupuesto de hecho de la responsabilidad fuera un ilícito.

---

<sup>618</sup> GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Pág. 40.

<sup>619</sup> CALVO ORTEGA, R. "La responsabilidad tributaria subsidiaria". *Hacienda Pública Española*. Nº 5, 1970 Pág. 156.

En contraste, DELGADO GARCÍA<sup>620</sup> entendía que la acción de regreso debía reconocerse incluso en los casos de responsabilidad por actos ilícitos, en primer lugar porque el responsable, aunque hubiera realizado hechos ilícitos, no ostentaba la capacidad económica gravada por los tributos, y en segundo lugar, porque la negación de la acción de regreso al responsable implicaba que el deudor principal infractor quedara sin sanción. Compartía este criterio, aunque con matices, GALÁN RUIZ<sup>621</sup>, que señalaba que “incluso en la responsabilidad por actos ilícitos procederá el derecho de reembolso, ya que, si bien el responsable causó o colaboró en la comisión de la infracción, en nuestra opinión, sólo podría exigírsele el importe de la sanción que se derivara de su actuar ilícito, pero no el importe del resto de la deuda tributaria por la que podría repetir contra el deudor principal, puesto que el principio de capacidad económica exige que sea el deudor principal el que soporte el pago de su propia deuda tributaria, quedando el responsable como figura garantista del pago de la obligación.”.

La LGT de 2003 ha tenido en cuenta las consideraciones realizadas por doctrina y jurisprudencia, recogiendo expresamente en el artículo 41.6 el derecho de reembolso del responsable.

Este precepto señala que “los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil”. Como podemos observar, el legislador se limita estrictamente a reconocer un derecho del que ya disfrutaban los responsables en vía civil, lo que nos permite realizar algunas apreciaciones.

La primera, que el legislador ha preferido no entrar en el debate suscitado acerca de si resulta procedente reconocer la acción de regreso en aquellos casos en los que se aprecien actos ilícitos en la conducta del responsable, reconociendo para todos los responsables el derecho de reembolso, sin excepciones.

---

<sup>620</sup> DELGADO GARCÍA, A. M. *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*. Marcial Pons. Madrid, 2000. Pág. 303.

<sup>621</sup> GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Pág. 272.

Una segunda consideración, es que asume su falta de competencia para regular la aplicación práctica de este derecho, al corresponder la misma al ámbito del Derecho Privado, es por ello que realiza una remisión en bloque a la legislación civil.

Circunscribiéndonos al supuesto concreto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, es interesante destacar que con la regulación de la LGT de 2003 el responsable tiene más probabilidades de hacer efectivo su derecho de reembolso que con la anterior regulación. Esto se debe a que actualmente se considera que la obligación del responsable por sucesión de empresa es solidaria, mientras que la LGT de 1963 la calificaba como subsidiaria, lo que conllevaba que el anterior titular de la empresa había sido declarado fallido por la Administración tributaria y, por tanto, era insolvente, haciendo prácticamente imposible poder reclamarle cantidad alguna.

## **1.2. La prescripción**

Después del pago, la prescripción es la causa más frecuente de extinción de la deuda tributaria, ésta se caracteriza por la inactividad de la Administración tributaria durante un plazo de tiempo de cuatro años y cumple una función de garantía de la seguridad jurídica del deudor tributario.

Aunque el concepto y la justificación de la prescripción no han planteado problemas de interpretación, su aplicación a la figura de la responsabilidad tributaria sí ha sido especialmente controvertida generando opiniones contrapuestas, sobre todo en relación con el momento en que se debe empezar a contar la prescripción.

### **A. Cómputo de la prescripción**

El artículo 64 de la LGT de 1963 establecía la prescripción en cuatro años (antes, cinco) tanto del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, como de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias ya liquidadas. Pues bien, la aplicación de este precepto específicamente a la deuda tributaria del responsable planteaba la posibilidad de distinguir dos periodos de prescripción distintos del crédito de la Administración tributaria frente al responsable,

uno relacionado con la liquidación de la deuda tributaria, y otro conectado a la acción para exigir el pago.

Conforme señaló MARTÍN JIMÉNEZ<sup>622</sup>, ante la falta de una regulación específica de la prescripción para los responsables tributarios, los tribunales se inclinaron mayoritariamente por la teoría de la *actio nata*, según la cual el nacimiento de la obligación del responsable se vinculaba con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, pero ésta solo resultaba exigible con la declaración de responsabilidad, por tanto, el cómputo del plazo de prescripción comenzaba en ese momento. No obstante, para este autor éste no era el criterio adecuado ya que no tenía en cuenta la existencia tradicional en el ámbito tributario de un doble plazo de prescripción, el relativo a la liquidación de la deuda y el de la exigencia de la misma. De este modo, “al reconocerse que el acto de declaración de responsabilidad es una auténtica liquidación, en suma, el final del procedimiento administrativo no necesariamente de recaudación, la posibilidad de cuantificar la deuda tributaria debía tener un plazo de prescripción, mientras que la exigencia en vía recaudatoria al responsable de la obligación que se le ha derivado, necesariamente está vinculada a otro plazo de prescripción también de cuatro años”.

Otros autores adoptaron criterios distintos, por ejemplo, GALÁN RUIZ<sup>623</sup> consideró que cuando se producía la declaración de la responsabilidad al responsable se llevaba a cabo una acción para liquidar, y por tanto, el plazo de prescripción debía contarse desde el día en que hubiera finalizado el plazo reglamentario para presentar la declaración, señalando que “parece más adecuado considerar que nos hallamos ante una acción para liquidar, y ello por dos razones fundamentales:

1ª Similitud entre el procedimiento de declaración de responsabilidad y el de liquidación.

---

<sup>622</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de Responsabilidad...* Op. Cit. Págs. 175-176.

<sup>623</sup> GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Págs. 245-246.

2ª Las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones practicadas al deudor principal y responsable no son idénticas, lo que indica el carácter liquidatorio del acto de derivación o declaración de responsabilidad, autónomo sin duda, del de liquidación del deudor principal”.

En sentido contrario GALIANO ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS<sup>624</sup> se decantaron por la teoría de la “acción de cobro” considerando que el plazo de prescripción comenzaba a contarse desde la fecha en que hubiera finalizado el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal. Según su criterio, adoptar la teoría de la “acción de liquidación” vaciaba de contenido las declaraciones de responsabilidad, ya que el procedimiento de gestión seguido frente al deudor principal impediría, en la mayoría de los casos, acceder al responsable en el plazo de prescripción.

Una vez apuntadas las diferentes posiciones doctrinales existentes bajo la vigencia de la LGT de 1963, nos centraremos en el análisis de la prescripción de la obligación del responsable bajo la perspectiva de la actual normativa.

A diferencia de su antecesora, la LGT de 2003 dedica un apartado de su artículo 67 “sobre el cómputo de los plazos de prescripción” al plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables, tanto solidarios como subsidiarios. Sin embargo, no ha conseguido solucionar las dudas interpretativas que, en relación a la determinación del inicio del plazo de prescripción, se habían venido planteando.

El artículo 67.2<sup>625</sup>, señala que “el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

---

<sup>624</sup> GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Págs. 28-30.

<sup>625</sup> Artículo redactado por el número cinco del artículo 1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.

Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios.”

Con la expresión “para exigir la obligación de pago a los responsables”, el legislador hace referencia al derecho de la Administración para exigir el pago, sin mencionar nada acerca de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria del responsable mediante la oportuna liquidación. Esto plantea dos posibilidades.

La primera, que el legislador haya adoptado el criterio mayoritario de los tribunales al considerar la declaración de la responsabilidad como una acción de exigencia de pago de la obligación del responsable. De esta opinión es MARTÍN JIMÉNEZ<sup>626</sup> que considera “que recoger por vía legislativa una doctrina jurisprudencial que adolecía de importantes defectos: la ausencia de distinción entre la fase declarativa y recaudatoria de la declaración de responsabilidad y la teoría de la *actio nata* conducían a entender que la prescripción sólo se produciría desde el momento en que la responsabilidad fuese exigible”.

La segunda posibilidad, tal y como destaca LOZANO SERRANO<sup>627</sup>, es que el artículo 67.2 de la LGT prevea “una regla especial para fijar el *diez a quo* del plazo de

---

<sup>626</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. *Los supuestos de Responsabilidad...* Op. Cit. Págs. 178-179.

<sup>627</sup> LOZANO SERRANO, C. “La prescripción de la responsabilidad tributaria”. *Quincena Fiscal*. Nº 17/2012. Págs. 74. Hace referencia a esta cuestión y señala que “el artículo 67.2 prevé una regla especial para fijar el *diez a quo* del plazo de prescripción de la acción recaudatoria contra los responsables, pero nada está contemplando respecto del plazo de prescripción de la acción para determinar su deuda. Visto que en todos los casos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, el procedimiento también se desdobra en la LGT en un procedimiento de declaración de la responsabilidad, mediante el que la Administración determina la deuda, y unos procedimientos para exigirla, que son los generales de la función recaudatoria,



prescripción de la acción recaudatoria contra los responsables”, aplicándose para la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda del responsable el artículo 66. a) de la LGT.

Desde nuestro punto de vista, la segunda posibilidad es más acorde con las dos fases diferenciadas, de declaración y de exigibilidad, que conforman el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria, según se desprende de los artículos 174 y 175 de la LGT.

Además, hay que tener en cuenta que la Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha modificado el segundo párrafo de este artículo 67.2, antes referido sólo a los responsables tributarios del artículo 42.2 de la LGT, ampliando, tal y como señala SÁNCHEZ LÓPEZ<sup>628</sup>, el plazo de prescripción de todos aquellos casos “en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se produzca con posterioridad a la finalización del periodo voluntario del deudor principal respondiendo a la teoría de la *actio nata*, muy asentada en nuestra jurisprudencia”.

Según lo dicho hasta ahora y ciñéndonos a la prescripción de la responsabilidad solidaria, y en particular, al supuesto específico de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, debemos distinguir entre la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad de la sucesión de empresa y determinar su deuda y la prescripción de la acción para exigir el pago de la misma<sup>629</sup>.

El plazo de prescripción para determinar la deuda del sucesor de empresa se iniciará, según lo dispuesto en el artículo 66.a) de la LGT, al día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación por parte del deudor principal.

---

también la prescripción del crédito de la Administración frente al responsable ha de desdoblarse en la de los dos derechos señalados por el art. 66 de la LGT.”

<sup>628</sup> SÁNCHEZ LÓPEZ, E. *Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria tras la Ley 7/2012, de 29 de octubre*. Bosch. Barcelona, 2013. Pág. 54.

<sup>629</sup> En este sentido, Vid. FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*. La Ley. Madrid, 1992. Pág. 72.

En cuanto al cómputo de la prescripción para exigir la obligación de pago, si aplicamos el contenido del artículo 67.2 de la LGT a la sucesión de empresa, observamos que el inicio del plazo de prescripción puede variar dependiendo del momento en el que se haya producido la sucesión de empresa.

Si la sucesión se produce antes de la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del mencionado plazo de pago. Por el contrario, si la sucesión se lleva a cabo después, el cómputo se iniciará a partir del momento en el que la sucesión de empresa haya tenido lugar. Sin embargo, en la práctica, se pueden plantear problemas para determinar el momento en el que se ha producido el presupuesto de hecho de la responsabilidad, sobre todo, en los supuestos de sucesión empresarial de hecho.

Cuando se instrumenta una sucesión de empresa mediante un título jurídico traslativo de su titularidad, la determinación del momento en el que se debe iniciar el cómputo de la prescripción no suscita dudas, ya que se puede precisar el momento en el que se ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

En contraposición, fijar el momento exacto en el que se lleva a cabo el presupuesto de hecho de la responsabilidad, en aquellos supuestos en los que ha existido una sucesión *de facto* en el ejercicio de la actividad o explotación económica, es más complicado. Pensemos que, en la mayor parte de los casos, la sucesión en el ejercicio es algo que se prolonga en el tiempo y que se caracteriza por un cese paulatino en la actividad del deudor principal al tiempo que la actividad del sucesor toma fuerza en el mercado empresarial, lo que imposibilita para determina el momento exacto de realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

## **B. La interrupción de la prescripción**

Las causas de interrupción de la obligación del responsable, no se diferencian de las que interrumpen la prescripción de la deuda de otros obligados tributarios.

El artículo 68, en sus apartados primero y segundo, establece una enumeración de las actuaciones que interrumpen los plazos de prescripción a los que se refiere el artículo 66, en cuyas letras a) y b) se incluyen tanto el derecho de la Administración a determinar la deuda, como el derecho a exigir el pago del responsable.

Estas actuaciones con carácter interruptivo se pueden resumir en las siguientes:

En primer lugar, todas aquellas realizadas por la Administración tributaria, con conocimiento formal del obligado tributario, dirigidas al reconocimiento, regularización o recaudación de la deuda tributaria. En relación con esto, SERRANO-GAZTELUURUTA<sup>630</sup>, precisa que capacidad de interrumpir la prescripción no la tiene cualquier acto, sino solo los que son “tendencialmente ordenados a iniciar o perseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco del impuesto controvertido. En el mismo sentido, no tienen carácter de interrumpir la prescripción las actuaciones puramente dilatorias, como las que se limitan o dejan constancia de un hecho, o anuncian la práctica de actuaciones futuras (...)”.

En segundo lugar, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, así como las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos.

En último término, todos los actos del obligado tributario conducentes a liquidar, autoliquidar, pagar o extinguir la deuda tributaria.

---

<sup>630</sup> SERRANO-GAZTELUURUTIA, S. “El procedimiento de recaudación frente a los responsables... Op. Cit. Pág. 396.

Como podemos observar, las actuaciones que motivan la interrupción de la prescripción en relación con la figura del responsable no difieren de las de los demás obligados tributarios, siendo los requisitos fundamentales, que se dirijan a liquidar o exigir el pago de la deuda y que, en caso de realizarlas la Administración tributaria, tenga conocimiento formal el responsable.

Los problemas de interpretación se plantean con la extensión de los efectos de la interrupción de la prescripción que establece el artículo 68.8 de la LGT al señalar que “interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”. Este precepto refleja, prácticamente de forma literal, el contenido del artículo 62 del derogado RGR de 1990<sup>631</sup>, aunque incorpora una referencia expresa a los responsables tributarios, lo que suscita diferentes interrogantes.

Según la redacción actual de este precepto, la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria del deudor principal implica la interrupción de los plazos de prescripción del responsable. Sin embargo, recordaremos que existen diferentes plazos de prescripción que afectan a la figura de la responsabilidad, uno relacionado con la acción para declarar la responsabilidad tributaria, y otro vinculado a la acción para exigir el pago al responsable.

Dicho esto, la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria del deudor principal ¿a quién afecta?

Desde nuestro punto de vista, la extensión de los efectos de la interrupción de la prescripción de la deuda del deudor principal solo entra en juego cuando el sujeto que ha realizado el presupuesto de hecho de la responsabilidad haya adquirido la condición de responsable, es decir, cuando se le haya notificado el acuerdo de declaración de responsabilidad, y solo en aquellos casos en los que tenga conocimiento formal de las actuaciones que la Administración tributaria ha realizado contra el deudor principal. Lo

---

<sup>631</sup> Art. 62 del RGR de 1990 “Interrumpido el plazo de prescripción para uno, se entiende interrumpido para todos los obligados al pago.”

contrario, siguiendo lo señalado por GALIANO ESTEVAN e IZQUIERDO RIVAS<sup>632</sup>, se opondría al principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 de la CE ya que “cualquier actuación administrativa dirigida contra el deudor principal interrumpiría el plazo de prescripción de los responsables cualquiera que fuese el tiempo transcurrido desde que se realizaron los hechos generadores de su responsabilidad y aun cuando no hayan tenido ningún conocimiento formal de dichas actuaciones”. En el mismo sentido, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>633</sup>, considera que “la seguridad jurídica exige que las actuaciones seguidas frente al sujeto pasivo no interrumpan la prescripción del responsable, salvo que, como mínimo, éste haya tenido conocimiento formal de las mismas”.

---

<sup>632</sup> GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria...* Op. Cit. Pág. 38.

<sup>633</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “La prescripción de la obligación del responsable en la nueva Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 4/2004. Págs. 56-58.



## **CAPÍTULO SÉPTIMO**

### **LA COLABORACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU INCIDENCIA EN LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

---





## **I. CONSIDERACIONES PREVIAS**

La progresiva desaparición de las fronteras físicas y técnicas en la circulación de personas, mercancías y capitales en el marco de la Unión, ha supuesto un gran logro para la economía, en contrapartida, ha evidenciado peligrosas distorsiones con fines elusivos.

Son frecuentes los casos en los que los sujetos que intervienen en una sucesión de empresa desarrollan parte de su actividad o explotación económica fuera de nuestras fronteras, por ejemplo, porque operan a través de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro. Este hecho dificulta la posibilidad de que la Administración tributaria pruebe la existencia de una sucesión empresarial *de facto*, ya que solo puede desarrollar las medidas de comprobación e investigación precisas para establecer el nexo entre el deudor principal y el presunto responsable dentro de su territorio.

A estos supuestos hay que añadir aquellos en los que, una vez declarada la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa sobre las deudas tributarias derivadas del ejercicio de la actividad por el anterior titular, la Administración tributaria ve limitadas sus acciones de cobro, bien porque el responsable tributario reside en otro Estado miembro, bien porque los únicos bienes a efectos de cobro los tiene fuera de nuestras fronteras.

Ante esta situación, y con el objetivo tanto de garantizar el óptimo funcionamiento de la normativa tributaria de cada uno de los Estados miembros, como de combatir la evasión fiscal, resulta imprescindible la asistencia mutua entre las distintas Administraciones tributarias<sup>634</sup>.

---

<sup>634</sup> A la finalidad anti-fraude de la normativa comunitaria relativa al intercambio de información de carácter fiscal alude CRUZ AMORÓS, M. “El intercambio de información y el fraude fiscal”. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional-Información Comercial Española*. Nº 825/2005. Pág. 177.

En un comienzo, se consideró que la única manera de enfrentarse a esta situación era la firma de Acuerdos Administrativos de intercambio de información o de asistencia mutua entre Estados que tuvieran previamente firmado un Convenio de Doble Imposición<sup>635</sup>, lo que implicaba la aprobación de acuerdos *ad hoc*. Primero se identificaban las actuaciones fraudulentas, y después, se firmaba el acuerdo para tratar de evitar que las mismas se repitieran en un futuro. No obstante, la insuficiencia de esta medida pronto quedó al descubierto.

Sin embargo, la clave no se encontraba en restringir únicamente la colaboración tributaria y el intercambio de información fiscal a dos Administraciones, sino en ampliar el ámbito de estas medidas a toda la Unión Europea<sup>636</sup>.

En este contexto se aprobaron varias normas tendentes a facilitar la colaboración fiscal en el marco europeo, destacamos, entre otras, la Directiva 2011/16/UE<sup>637</sup>, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y la Directiva 2010/24/UE<sup>638</sup>, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Estas normas motivaron la introducción del Capítulo VI “Asistencia mutua” en el Título III “Aplicación de los tributos”<sup>639</sup> en la LGT, con la intención de regular la cooperación fiscal tendente al intercambio de información y a la recaudación de los créditos, con efectos desde el 1 de enero de 2012<sup>640</sup>.

---

<sup>635</sup> Así lo pone de manifiesto el Preámbulo del Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria.

<sup>636</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”. [Documento en línea]. *Quincena Fiscal*. Nº 16/2013. [Consulta: 20/03/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>. En este artículo realiza la evolución de la normativa internacional dirigida a la prevención del fraude fiscal y la evasión fiscal internacional.

<sup>637</sup> Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE

<sup>638</sup> Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas

<sup>639</sup> Vid. Arts. 177 bis a 177 quaterdecies.

<sup>640</sup> LASARTE LÓPEZ, R. “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE”. *Documentos. Institutos de Estudios*

En las líneas que siguen, identificaremos los puntos clave en el sistema de asistencia mutua entre los Estados miembros, analizaremos la importancia práctica que las medidas de intercambio de información tienen para la Administración tributaria de nuestro país, así como su posible aplicación para realizar labores de comprobación e investigación necesarias para confirmar la existencia de una sucesión de empresa, en el supuesto en que la empresa sucesora desarrolle parte de su actividad en el territorio de otro Estado. Asimismo, estudiaremos la aplicación de las medidas de cooperación interadministrativa como forma de materializar el cobro, más allá de nuestros límites territoriales, de los créditos derivados de dicha declaración de responsabilidad

## **II. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN COMUNITARIO APLICADO AL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

### **1. APROXIMACIÓN A LA NORMATIVA EUROPEA DE COOPERACIÓN FISCAL**

Con el objeto de intensificar la colaboración entre Administraciones fiscales en el interior de la Comunidad sobre la base de principios y normas comunes, el Consejo aprobó en el año 1977 la Directiva 77/799/CEE<sup>641</sup> relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos.

Esta disposición centraba su ámbito de aplicación objetivo, única y exclusivamente, en el Impuesto sobre la Renta y en el Impuesto sobre el Patrimonio, además, se limitaba a plantear las modalidades de intercambio de información

---

*Fiscales*, N° 8/2014. Pág. 67. Destaca la importancia de la normativa comunitaria ya que “es el complemento necesario porque no debemos olvidar lo que indicamos hace unas líneas, que en la actualidad tanto las competencias de control tributario como las liquidadoras se ejercen a nivel nacional, y que los inspectores no cruzan las fronteras pero los defraudadores si, por lo que el establecimiento de unas normas de coordinación y asistencia mutua entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros se hace imprescindible, aplicándose las mismas normas, obligaciones y derechos para todos los Estados Miembros”

<sup>641</sup> Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos y los impuestos sobre las primas de seguros

dependiendo de si mediaba, o no, solicitud previa por parte de un Estado miembro, y a establecer unos límites, bastante estrictos, en relación con el contenido y el alcance de dichas informaciones.

Debido a su brevedad y a la necesidad de reforzar la colaboración entre administraciones tributarias, fue objeto de numerosas modificaciones<sup>642</sup>, entre las que cabe destacar la operada por la Directiva 2003/93/CE del Consejo, en la que fundamentalmente se incidía sobre el alcance del deber de secreto por el Estado que recababa la información, y se excluía de su ámbito de aplicación al Impuesto sobre el Valor Añadido. También fue relevante la modificación experimentada a raíz de la aprobación de la Directiva 2004/56/CE del Consejo que, entre otras cosas, añadía los artículos 8 bis y 8 ter relativos a la notificación al destinatario de todos los actos o decisiones dimanantes de las autoridades administrativas del Estado miembro requirente, por un lado, y a la realización de controles simultáneos, cuando la situación tributaria de una o varias personas incumbía a dos Estados miembros, así como la modificación de la Directiva 2004/106/CE que excluía a los impuestos especiales.

Pese a estas reformas, conforme fue avanzando la globalización, el número de transacciones transfronterizas también creció, lo que aumentó la dificultad de los Estados miembros para la correcta liquidación de impuestos y, por consiguiente, amenazó el funcionamiento del mercado interior. La propia propuesta de Directiva del Consejo relativa a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad destaca la necesidad que tienen los Estados miembros de contar con información sobre las actividades sujetas a su imposición para la adecuada aplicación y la comprobación de las diferentes figuras impositivas<sup>643</sup>.

---

<sup>642</sup> Modificaciones operadas en la Directiva 77/799/CEE por las Directivas 79/1070/CEE, 92/12/CEE, 2003/93/CE, 2004/56/CE, 2004/106/CE, 2006/98/CE.

<sup>643</sup> Considerando 9 bis (COM (2009) 0029 – C6 – 0062/2009 – 2009/0004 (CNS))

Todo esto, sumado a los resultados recogidos de las experiencias realizadas tras la aplicación de la Directiva 77/799/CEE<sup>644</sup> y a los análisis llevados a cabo por el grupo de trabajo del Consejo en materia de fraude en su informe de 22 de mayo de 2000, desembocó en la derogación de esta Directiva y en su sustitución por la Directiva 2011/16/UE del Consejo relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

La importancia de esta Directiva deriva fundamentalmente de las graves consecuencias que el fraude y la evasión fiscal reflejan en los presupuestos nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea. Además, la necesidad de establecer un sistema de cooperación administrativa en materia fiscal cobra más relevancia aún si cabe en un periodo de crisis económica como la que estamos sufriendo en el que el volumen de fraude fiscal en la Unión Europea asciende a 200.000 millones de euros al año (2% del PIB), superando al montante del plan de relanzamiento de la economía propuesto por la Comisión Europea para hacer frente a las consecuencias de la crisis financiera (1% del PIB).

La nueva Directiva se fundamenta en los logros conseguidos por la anterior pero tratando de clarificar los puntos oscuros de la misma, introduciendo un ámbito de cooperación administrativa más amplio entre los Estados miembros, lo que la lleva a convertirse, tal y como señala RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN<sup>645</sup>, en el “nuevo standard del intercambio efectivo de información”.

Las principales novedades de esta disposición las encontramos en la ampliación del ámbito objetivo de aplicación. Ahora, conforme establece el artículo 1.1 de la Directiva, el intercambio de información no se limita a los impuestos directos, sino a todo lo que guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de

---

<sup>644</sup> La Directiva 77/799/CEE contempla en su artículo 10 el seguimiento constante por parte de los Estados miembros y de la Comisión de los procedimientos de cooperación aplicados, así como la comunicación de los resultados del conjunto de experiencias realizadas.

<sup>645</sup> RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El Intercambio de información entre Estados y su incidencia probatoria”. *InDret, Revista para el análisis del Derecho Financiero*. Nº 3/2012. Pág. 5.

los Estados miembros en relación a todos los impuestos percibidos en cualquiera de los sistemas tributarios territoriales de los Estados miembros<sup>646</sup>.

Llegados a este punto, debemos plantearnos si los mecanismos de intercambio de información contenidos en esta Directiva pueden ser requeridos por la Administración tributaria española en el desarrollo del procedimiento para declarar la responsabilidad tributaria del sucesor de hecho de una empresa.

La información que se puede solicitar en el marco de un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria no se dirige directamente a la liquidación de los impuestos a los que hace referencia la norma comunitaria en su artículo 2, sino que se orienta a averiguar si, en la actividad que el presunto responsable realiza en el territorio de otro Estado miembro, concurren alguno de los elementos fácticos necesarios para determinar que existe una sucesión en el ejercicio de la actividad del deudor principal y así proceder a la exigencia de los impuestos pendientes por el desarrollo de la misma. Asimismo, el artículo 177 bis, apartados primero y segundo, de la LGT<sup>647</sup> señala expresamente que la Administración tributaria española podrá requerir, así como prestar asistencia mutua tendente al intercambio de información en todo lo relacionado con la aplicación de los tributos, comprendiendo todas las actividades dirigidas a la información y asistencia de los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación<sup>648</sup>.

---

<sup>646</sup> Circunstancia que beneficia a España al contar con un sistema fiscal territorial dividido en tres planos: estatal, autonómico y local.

<sup>647</sup> Art. 177.bis “1. La Administración tributaria podrá requerir y prestará asistencia mutua tendente al intercambio de información, a la recaudación de créditos o a otros fines previstos en la normativa reguladora de dicha asistencia.2. De conformidad con lo establecido en el artículo 83.1, segundo párrafo, de esta Ley, se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades y actuaciones a las que se refiere ese apartado realizadas en el ámbito de la normativa sobre asistencia mutua.”

<sup>648</sup> Vid. Art. 83.1 de la LGT

En cuanto a la autoridad competente para el intercambio de información en el ámbito fiscal en España, conforme señala, entre otros, MARTÍNEZ GINER<sup>649</sup>, es el Ministro de Hacienda o un representante autorizado. Esta potestad ha sido delegada en el Director de la AEAT. La oficina central de enlace, ubicada en el seno de la AEAT, es el Equipo Central de Información, integrado en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria<sup>650</sup>

Desde nuestro punto de vista, las fórmulas de cooperación administrativa de la Directiva 2011/16/UE son plenamente aplicables en el contexto de un procedimiento de declaración de responsabilidad por sucesión de empresa ya que, aunque sea de una forma indirecta, dicho procedimiento se relaciona con “la administración y ejecución de impuestos”, expresión a la que hace referencia el mencionado artículo 1.1<sup>651</sup> al determinar el objeto de la Directiva, y de la que, conforme señala HERNANDO RIVERA<sup>652</sup>, “se desprende que la colaboración es más amplia que la mera determinación de los impuestos, abarca toda la normativa tributaria (liquidación, obligaciones formales, obligaciones materiales, obligaciones de terceros, comprobaciones...)”.

En este caso concreto, la información que se pueda solicitar se relaciona con la gestión y cobro de los impuestos derivados del ejercicio de la actividad o explotación económica del deudor principal. Por tanto, en aquellos casos en los que la actividad económica de una empresa española tenga incidencia o se desarrolle en el territorio de un Estado miembro, la Administración tributaria de nuestro país podrá solicitar,

---

<sup>649</sup> MARTÍNEZ GINER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S. y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 8/2014. Pág. 11

<sup>650</sup> Así lo determina la Orden PRE 3581/2007 (BOE n.º 296 de 2007) y la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 13 de marzo de 2013 (BOE n.º 64 de 2013).

<sup>651</sup> El artículo 1.1 de la Directiva establece el objeto de la misma “La presente Directiva establece las normas y los procedimientos con arreglo a los cuales los Estados miembros cooperarán entre sí con vistas a intercambiar información que, previsiblemente, guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos mencionados en el artículo 2”.

<sup>652</sup> HERNANDO RIVERA, M.E. “El futuro de la cooperación fiscal europea: la Directiva 2011/16/UE”. En COLLAZO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Pág. 97.

siguiendo los mecanismos establecidos en esta Directiva, la información relacionada con dicha actividad que sea susceptible de acreditar la existencia de una sucesión de empresa a los efectos de lo dispuesto en el artículo 42.1.c) de la LGT.

Una vez perfilada la normativa por la que se rige la cooperación fiscal europea, vamos a referirnos, más concretamente, a los mecanismos con los que cuentan los Estados miembros, y en particular España, para recabar información tributaria relevante en la declaración de responsabilidad de otras Administraciones. En este sentido, se echa de menos un manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios similar al aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)<sup>653</sup>.

No obstante, gracias al mejor y más profundo tratamiento de las cuestiones procedimentales por parte de la nueva Directiva, así como a las cuestiones tratadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podemos trazar un esquema del procedimiento a seguir en cada una de las modalidades de intercambio de información entre Estados miembros.

## **2. MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS**

La Directiva 2011/16/UE dedica su Capítulo II a regular tres mecanismos de intercambio de información entre Estados miembros: previa solicitud, de forma automática y de manera espontánea. Sin embargo, tal y como pone de manifiesto MORENO GONZÁLEZ<sup>654</sup>, la normativa internacional centra su atención en el intercambio de información previa petición, ya que es este mecanismo el que es

---

<sup>653</sup> Manual aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 23 de enero de 2006. Asimismo, en relación con los instrumentos normativos destinados a favorecer el efectivo intercambio de información adoptados por la OCDE, Vid. MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional Europeo y español”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. N° 6/2011. Pág. 9 y ss.

<sup>654</sup> MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información. *Crónica Tributaria*. N° 146, 2013. Pág. 204.



considerado como el estándar aceptado de forma general. Asimismo, en su Capítulo III, determina otras modalidades de cooperación administrativa, como la práctica de controles simultáneos o la presencia de funcionarios del Estado requirente en las investigaciones realizadas por el Estado requerido.

## **2.1. Intercambio de información previa solicitud**

### **A. Aspectos generales**

Este procedimiento ya lo contemplaba la Directiva 77/799/CEE, se inicia con la solicitud de información de carácter fiscal de la autoridad competente de un Estado miembro a su homólogo en otro Estado miembro.

Conforme señala el artículo 17 de la Directiva, la autoridad a la que se le solicita solo facilitará la información requerida cuando “la autoridad requirente haya agotado las fuentes habituales de información que podría utilizar en esas circunstancias para obtener la información solicitada sin arriesgarse a que ello afecte negativamente a sus fines”. Este precepto hace referencia al principio de subsidiariedad que, junto con el de proporcionalidad, rige el intercambio de información en el marco de la Unión Europea. Es decir, esta Directiva faculta a las Administraciones tributarias, tal y como destaca RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN<sup>655</sup>, a solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas, al tiempo que establece una excepción al principio de subsidiariedad para aquellos supuestos en los que la utilización de sus fuentes habituales afecte negativamente a sus fines<sup>656</sup>.

Como podemos observar, es prácticamente imposible determinar cuáles son las fuentes habituales de información, ya que existen medios que, aunque no sean habituales ni oficiales, pueden acelerar en gran medida la averiguación de datos de los

---

<sup>655</sup>RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN “a solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas, la valoración, por parte del órgano administrativo, de la necesidad y oportunidad de recurrir a esta medida entraña un juicio de proporcionalidad y es fiscalizable a posteriori desde este parámetro”

<sup>656</sup> MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional... Op. Cit. Pág. 34.

obligados tributarios. Estos medios pueden ser, por ejemplo, el uso de internet, la consulta de datos comerciales, o mediante el personal diplomático ubicado en ese Estado<sup>657</sup>.

Si relacionamos todo esto con el supuesto de responsabilidad objeto de análisis, nos encontramos con que las fuentes de información que habitualmente emplea la Administración tributaria a nivel interno, no sirven en el ámbito comunitario.

Tal y como analizamos en el capítulo anterior, la Administración tributaria en el desarrollo del procedimiento de declaración de responsabilidad puede adoptar una serie de medidas de comprobación e investigación para acreditar que se ha llevado a cabo una sucesión de empresa, por ejemplo, puede solicitar el Informe de Vida Laboral de la empresa sucedida y de la empresa sucesora a la Tesorería General de la Seguridad Social, o puede requerir información al Registro de lo Mercantil o al Registro de la Propiedad. Sin embargo, cuando la información relevante para determinar la sucesión empresarial obra en poder de la Administración de otro Estado miembro, las fuentes habituales no resultan operativas, debiendo acudir entonces a otras diferentes para obtener alguna información que le permita vincular la actividad desarrollada por el deudor principal con la ejercida por el presunto sucesor.

Recordemos que, entre las actuaciones que la Administración tributaria española puede realizar para obtener información concerniente, aunque sea de forma indirecta, a la actividad económica que un sujeto con residencia en España desarrolla fuera de sus fronteras, se encuentran el reconocimiento de determinados documentos, como pueden ser declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos de los obligados tributarios, así como el examen de su contabilidad. Concretamente, puede realizar las siguientes actuaciones:

- Controlar la presentación y el contenido de la Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

---

<sup>657</sup> Así lo señala el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

La Disposición Adicional Decimoctava de la LGT, introducida por la Ley 7/2012<sup>658</sup>, determina la obligación de suministrar, a través del modelo tributario 720<sup>659</sup>, información sobre bienes y derechos situados en el extranjero<sup>660</sup>.

Según señala la normativa de desarrollo de la mencionada Disposición Adicional<sup>661</sup>, todas las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, están obligados a presentar esta declaración cuando, entre otros motivos, sean titulares, o figuren como representantes, autorizados, beneficiarios, o tengan poderes de disposición o sean titulares reales de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero. Asimismo, también están obligados cuando sean titulares o tengan la consideración de titulares reales de inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

Esta obligación de colaboración, tal y como señala ANEIRO PEREIRA<sup>662</sup>, se encuadra “como una obligación de hacer perfectamente coherente con la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria”, asimismo, destaca que no hay que olvidar que se

---

<sup>658</sup> Vid. Art. 1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

<sup>659</sup> Vid. Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT, y se determina el lugar, forma, plazo y procedimiento para su presentación.

<sup>660</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. [Documento en línea]. *Quincena Fiscal*. Nº 4, 2013. [Consulta: 23/05/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadigital.es/>. Realiza unas consideraciones previas a la técnica legislativa utilizada, afirmando lo siguiente “A nuestro parecer, tendría mucho más sentido haber modificado el artículo 93 de la LGT, incardinando en el mismo el apartado primero de esta nueva disposición adicional decimoctava de la LGT, que no llevándola de forma aislada al final de la norma. Las disposiciones adicionales, en una correcta técnica legislativa, deben ser usadas para regular a) regímenes jurídicos especiales que no puedan situarse en el articulado de la norma (...)”.

<sup>661</sup> Vid. Arts. 42 bis y 54 bis del RGGI.

<sup>662</sup> ANEIRO PEREIRA, J. “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”. [Documento en línea]. *Quincena Fiscal*. Nº 3/2013. [Consulta: 12/03/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadigital.es/>

encuentra sujeta a límites, entre ellos, al principio de proporcionalidad, que se concreta en la idoneidad y necesidad de la medida.

Evidentemente la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero se impone con fines antielusivos y con el propósito de facilitar las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria española, no obstante, algunos autores, entre los que destaca FALCÓN Y TELLA<sup>663</sup>, consideran que “exceden con mucho de lo razonablemente necesario para evitar fraudes o abusos, especialmente cuando los bienes están situados en países o territorios con los que existe un adecuado nivel de intercambio de información.”

- Examinar la contabilidad del deudor principal y del presunto responsable

Según disponen los artículos 42.bis.4 y 54.bis.6 del RGGI, no existe obligación de presentar el modelo 720, en aquellos supuestos en los que consten de forma individualizada y debidamente identificadas las cuentas en entidades financieras y los inmuebles situados en el extranjero, en la contabilidad de la persona jurídica o de la persona física residente en territorio español que desarrolle una actividad económica.

Como podemos observar, examinando cualquiera de estos documentos, la Administración tributaria española puede averiguar si el presunto responsable ostenta algún derecho relacionado con una cuenta en una entidad financiera o con un bien inmueble situado en el extranjero, y comparar esa información con la concerniente al deudor principal. Pudiendo, en caso de coincidencia, establecer un vínculo entre ambos determinante a la hora de declarar la existencia de una sucesión empresarial de hecho.

Sin embargo, puede que la Administración tributaria española no tenga acceso a esta información, bien porque el obligado tributario no ha cumplido con la obligación de presentar el modelo 720, o bien porque se encuentra en alguno de los supuestos de exclusión de la obligación de declarar los bienes y derechos en el extranjero.

---

<sup>663</sup> FALCÓN Y TELLA, R. “El anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”. *Quincena Fiscal*. Nº 10/2012. Pág. 8.

- Consulta de datos registrales sobre bienes inmuebles a través del Servicio Europeo de Información sobre la Propiedad Inmobiliaria:

A fin de facilitar el suministro de información sobre bienes inmuebles y derechos reales en el ámbito europeo se ha creado el Servicio Europeo de Información sobre la Propiedad Inmobiliaria, en inglés, *European Land Information Service* (en adelante, EULIS<sup>664</sup>). Este servicio pretende dar acceso a los datos de los registros de la propiedad de los distintos Estados de la Unión a través de un portal en línea.

El EULIS se orienta a profesionales, aunque no existe impedimento en que las Administraciones tributarias de los diferentes Estados miembros se sirvan de él para obtener información acerca de los bienes y derechos reales cuya titularidad ostenta un obligado tributario fuera de su territorio. No obstante, este servicio se encuentra en una fase incipiente en la que solo existe información sobre los registros nacionales de la propiedad de seis Estados miembros<sup>665</sup>, entre ellos, España, e información parcial sobre los registros de otros quince Estados miembros que se encuentran en diferentes fases de conexión a EULIS.

Existen, pues, datos relativos a bienes inmuebles a los que la Administración tributaria española no puede acceder por si misma empleando los métodos habituales, ya que aún existen muchos territorios que no han compartido su información registral con el resto de Estados miembros. A esto hay que sumar otros elementos fácticos que la Administración tributaria española no puede obtener por los cauces habituales, al no tener competencia para ello fuera sus límites territoriales, nos referimos a aquellos datos que, pese a no tener un carácter estrictamente tributario, pueden ser relevantes a la hora de determinar si se ha producido una sucesión de empresa, entre otros, los trabajadores contratados para el desarrollo de la actividad en territorio de otro Estado miembro, o los datos de los proveedores y clientes. Será en este momento en el que, cumpliendo estrictamente como el principio de subsidiariedad, la Administración tributaria española

---

<sup>664</sup> [www.eulis.eu](http://www.eulis.eu)

<sup>665</sup> Entre los registros de la propiedad cuyos datos se pueden consultar a través del servicio EULIS se encuentran los de Austria, Irlanda, Lituania, Holanda, Suecia y España.

podrá solicitar el intercambio de información previsto en la Sección I, del Capítulo II, de la Directiva 2011/16/UE.

### **B. Contenido de la solicitud de intercambio de información e investigaciones que se pueden realizar**

El objeto de la solicitud puede versar, según determinan los artículos 1.1 y 5 de la Directiva, sobre cualquier información que guarde relación con la administración y ejecución de las leyes nacionales de los Estados miembros en relación con los impuestos que perciban.

La regulación que la norma comunitaria realiza sobre esta cuestión es muy general. Si acudimos a las normas comunes sobre asistencia mutua e intercambio de información, contenidas en la LGT, observamos como el artículo 177 ter.1.<sup>666</sup> realiza una enumeración abierta de qué puede ser objeto de intercambio, haciendo referencia expresa a los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones por la Administración tributaria. Asimismo, establece que para obtener la información solicitada, la Administración tributaria puede utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información previstos en la Ley, es decir, faculta al órgano competente en cada caso a llevar a cabo actuaciones de comprobación e investigación, ya sean de carácter general o parcial, que se orienten a la obtención de información. En este sentido, MARTÍNEZ GINER<sup>667</sup>, considera que “una solicitud de intercambio de

---

<sup>666</sup> Art. 177 ter. 1. de la LGT “La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley. (...)”

<sup>667</sup> MARTÍNEZ GINER, L.A. El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: Aspectos Novedosos. En COLLAZO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Pág. 78

información que requiera investigaciones administrativas permitiría iniciar cualesquiera de los procedimientos de comprobación en el ámbito de la gestión tributaria y por supuesto, del procedimiento de inspección: en definitiva, cualquier procedimiento o actuación que permita la correcta aplicación de la normativa tributaria”.

De este modo, y partiendo del principio de reciprocidad<sup>668</sup>, entendemos que la Administración tributaria española puede solicitar a la Administración del Estado miembro que corresponda, cualquier información que pueda resultar relevante en el desarrollo del procedimiento de declaración de responsabilidad. Por su parte, la Administración requerida debe cumplir la solicitud realizando una investigación administrativa aplicando los mismos procedimientos que si actuase por propia iniciativa o a instancias de otra autoridad de su propio Estado<sup>669</sup>. No obstante, el principio de reciprocidad viene siendo objeto de crítica ya que, conforme señala FERNÁNDEZ MARÍN<sup>670</sup>, el incumplimiento de una disposición comunitaria por parte de un Estado miembro legitimaría a otro a incurrir ulteriormente en una inobservancia.

Además, y como novedad en esta Directiva, se contempla la posibilidad de que el Estado requirente solicite de forma motivada la realización de una investigación administrativa concreta, por ejemplo, puede solicitar que se requiera a terceros residentes en el territorio del Estado miembro que hayan mantenido una relación económica con el presunto responsable (clientes, proveedores, etc.) a que aporten información acerca de la actividad desarrollada<sup>671</sup>.

---

<sup>668</sup> Al principio de reciprocidad hacen referencia, entre otros, BUCCISANO, A. *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*. Cacucci Editore. Bari, 2013. Págs. 62-63.

<sup>669</sup> Vid. Art. 6 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>670</sup> FERNÁNDEZ MARÍN, F. “Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all’attività nazionale di controllo”. En DI PIETRO, A. (Coord.). *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna «Alma Mater Studiorum». Bologna, 2003. Págs. 858 y ss.

<sup>671</sup> MARTÍNEZ GINER, L.A. El intercambio de información tributaria en la Unión... Op. Cit. Pág. 78. Hace referencia a esta cuestión al destacar que “una de las novedades que en este punto introduce la Directiva es la posibilidad de incluir en la solicitud de intercambio de información una solicitud de que se realice una investigación administrativa concreta (...) en todo caso, la solicitud de investigación concreta no vincula al Estado requerido (...)”

### **C. Procedimiento**

En cuanto a la forma en que la autoridad requirente ha de realizar dicha solicitud, la Directiva no señala nada al respecto. No obstante, al tratarse de una solicitud con trascendencia tributaria imprescindible para la obtención de los datos precisos para la administración y ejecución de las leyes relacionadas con los impuestos de los Estados miembros, parece oportuno que se formule por escrito, más aún cuando puede ser que la autoridad requirente y la autoridad requerida no hablen la misma lengua.

Las dudas acerca de esta cuestión quedaron resueltas con la aprobación del Reglamento de ejecución (UE) nº 1156/2012 de la Comisión, por el que se establecen las disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo.

Este Reglamento contiene los formularios que deben utilizarse para las solicitudes de información y de investigaciones administrativas, así como los formularios de las respuestas a las mismas, los acuses de recibo, las solicitudes de información adicional y las declaraciones de incapacidad o de denegación. Una vez recibida la petición, la autoridad requerida debe acusar recibo de la misma.

En relación a los plazos de comunicación de la información por parte de la autoridad requerida, el artículo 7 de la Directiva señala un plazo máximo de seis meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud, cuando se hubieran tenido que realizar actuaciones de investigación para obtener la información, en caso contrario el plazo queda reducido a dos meses. No obstante, la Directiva abre la posibilidad de acordar plazos distintos.

De esta forma, hay que destacar que es imprescindible que la autoridad requerida que desarrolla las actuaciones de investigación tributaria mantenga un equilibrio entre el intercambio de información previsto en la Directiva y los derechos del contribuyente. MARTÍNEZ GINER<sup>672</sup> señala expresamente el derecho del contribuyente a ser

---

<sup>672</sup> MARTÍNEZ GINER, L.A. *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*. Iustel. Madrid, 2008. Págs. 139 a 158.



informado de forma previa sobre la transmisión de sus datos fiscales a la Administración Tributaria de otro Estado miembro, ya que, de lo contrario, podría situarlo en una situación de total indefensión a la sombra de la discrecionalidad plena de los Estados.

## **2.2. Intercambio automático de información**

### **A. Aspectos generales**

El intercambio automático implica la transmisión periódica y en bloque de determinada información con trascendencia tributaria entre Estados miembros. Con esta forma de intercambio, según señala GARDE GARDE<sup>673</sup>, se proporcionan datos indiciarios sobre las rentas percibidas por los contribuyentes fuera de su territorio, con la finalidad primordial de facilitar la lucha contra el fraude fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

No obstante, la utilidad práctica los datos obtenidos no se restringe a la liquidación de estos impuestos, ya que, tal y como señala el artículo 16.1 de la Directiva, “la información también podrá utilizarse para evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas o para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la Seguridad Social”. Este precepto prevé, conforme señala TOVILLAS MORÁN<sup>674</sup>, una posibilidad prácticamente ilimitada de uso de esta información en relación con la gestión y administración de “la globalidad de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por

---

<sup>673</sup> GARDE GARDE, M.J. “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa”. En COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Pág. 247.

<sup>674</sup> TOVILLAS MORÁN, J.M. “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”. [Documento en línea]. *Quincena Fiscal*. Nº 10, 2013. [Consulta: 14/05/2015]. Disponible en: <http://aranzadi.aranzadidigital.es/>

un Estado miembro”, lo que, desde nuestro punto de vista, incluye los procedimientos de gestión, de inspección y de recaudación tributarios.

El Estado de recepción elabora una base de datos con la información que automática y sistemáticamente le van remitiendo las Administraciones tributarias de los Estados miembros, no existiendo ningún impedimento para usar su contenido en el desarrollo de cualquier procedimiento tributario, incluido el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

## **B. Contenido**

En el momento de su aprobación, la Directiva 2011/16/UE limitaba el ámbito objetivo de aplicación del intercambio automático de información a los rendimientos del trabajo dependiente, a los honorarios de director, a los productos de seguro de vida, a las pensiones y a la propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios<sup>675</sup> relativos a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014. Sin embargo, como consecuencia de la progresiva agravación del problema económico generado por el fraude y la evasión fiscal a nivel europeo, el Consejo, como ya anunció en su Propuesta de Directiva (COM (2013) 2013/0188 CNS), ha ampliado el ámbito de aplicación objetivo a través de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014<sup>676</sup>, que modifica a la anterior incluyendo la obligación de informar, a partir del 1 de enero de 2016<sup>677</sup>, de las entidades financieras sobre las cuentas sujetas a comunicación, no sólo acerca de intereses, dividendos y tipos similares de rentas, sino también en cuanto a los saldos y a los ingresos derivados de la venta de activos financieros.

Como podemos observar, esta modificación se fundamenta en el deseo de los Estados miembros de avanzar en los niveles de cooperación fiscal puesto de manifiesto

---

<sup>675</sup> Vid. Art. 8.1 de la Directiva 2011/16/UE.

<sup>676</sup> Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

<sup>677</sup> Vid. Art. 8.3 de la nueva redacción de la Directiva 2011/16/UE

en el Plan de Acción presentado por la Comisión en diciembre de 2012, para dar una respuesta más eficaz a la evasión y a la elusión fiscal y pretende, tal y como establece en su Exposición de Motivos, incrementar los ingresos fiscales de los Estados miembros para reestructurar sus sistemas tributarios de una forma en la que se potencie el crecimiento económico<sup>678</sup>.

Asimismo, la ampliación del ámbito objetivo del intercambio automático de información también facilita las labores de comprobación e investigación de las distintas Administraciones tributarias, y en particular, de la española en relación con otros procedimientos tributarios, sin embargo, en relación con el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria la relevancia de esta información es muy limitada, ya que los únicos datos que pueden proporcionar indicios que permitan determinar la existencia de una sucesión empresarial de hecho son los relativos a la propiedad de bienes inmuebles, por ejemplo, esta información puede poner de manifiesto la transmisión de elementos patrimoniales utilizados en el desarrollo de una actividad o explotación económica entre el deudor principal y el presunto responsable.

De esta forma, para completar el sistema de intercambio automático de información y adaptarlo a la realidad de un mundo globalizado, consideramos que sería conveniente ampliar las categorías impositivas sobre las que se comunica información, incluyendo en el ámbito de aplicación objetivo datos relativos a los rendimientos provenientes de la actividad económica. No obstante, tal y como destaca CAMPANILE<sup>679</sup>, esta modalidad de intercambio de información es útil para los Estados cuando no saben qué información específica solicitar.

---

<sup>678</sup> A la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad hace referencia, entre otros, SAPONARO, F. *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea. Accertamento e riscossione*. Tangram. Trento, 2012. Págs. 110 y ss.

<sup>679</sup> CAMPANILE, F. “La lotta alle frodi fiscali con lo scambio d'informazioni”. [Documento en línea]. *Diritto Tributario Internazionale. Office Européen de lutte Anti-fraude*. [Consulta: 10/06/15]. Disponible en: <http://www.odcec-rc.it/>

### **C. Procedimiento**

Esta información sistemática normalmente se envía en soporte magnético o de manera digital, lo que permite que la Administración receptora pueda comparar esos datos con los que obran en su poder y pueda captar, de una forma rápida y sencilla, la información fiscal relevante del obligado tributario.

Conforme señala el artículo 8.6 de la Directiva, el intercambio de información se debe realizar de forma periódica. En relación con la información relativa a renta y patrimonio, como mínimo una vez al año, y a más tardar seis meses después de finalizar el ejercicio presupuestario del Estado miembro durante el cual se recabó la información.

En cuanto a la comunicación de la información que deben proporcionar las instituciones financieras, se efectuará una vez al año, en los nueve meses siguientes al final del año civil, o de otro período de referencia pertinente al que se refiera la información.

#### **2.3. Intercambio espontáneo de información**

En este supuesto, la Directiva 2011/16/UE mantiene la misma regulación que la Directiva 77/799/CEE a la que deroga, determinando que, cuando uno de los Estados miembros obtenga información fiscal relevante para otro Estado miembro en el marco de uno de sus propios procedimientos de gestión tributaria, deberá comunicarlo a la autoridad competente de ese Estado miembro.

El artículo 9.1 enumera una serie de circunstancias que deben propiciar la comunicación espontánea de información entre Estados miembros: que haya razones para presumir que existe una reducción o una exención anormal de impuestos en otro Estado miembro; que el contribuyente obtenga una reducción o una exención fiscal en un estado miembro que produciría un aumento o una sujeción al impuesto en otro Estado miembro; que las operaciones entre un contribuyente de un Estado miembro y un contribuyente de otro Estado miembro se efectúen a través de uno o más países, de tal modo que supongan una disminución del impuesto en uno u otro Estado miembro, o

en los dos; que la autoridad competente de un Estado miembro tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como consecuencia de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas; que en un Estado miembro, como consecuencia de las informaciones comunicadas por la autoridad competente de otro Estado miembro, se recojan informaciones que puedan ser útiles para el cálculo del impuesto en este otro Estado miembro.

Como podemos observar, en su redacción se emplean unos términos imprecisos como son “tenga razones para presumir” o “tenga razones para suponer” que han dado lugar a confusión. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE)<sup>680</sup> ha tratado esta cuestión en diversas ocasiones, entendiendo que, conforme al tenor literal de la disposición, no es necesario que exista prueba, sino que es suficiente que se presuma una reducción o exención de impuestos o una disminución del impuesto por transferencias ficticias para comunicar tal información de forma espontánea a la autoridad competente del Estado miembro al que le concierne.

No obstante, la Directiva no determina una lista cerrada de supuestos que pueden ser objeto de un intercambio espontáneo de información, sino que añade en el apartado segundo del citado artículo 9 que “las autoridades competentes de cada Estado miembro podrán comunicar espontáneamente a las autoridades competentes de los demás Estados miembros la información de la que tengan conocimiento y que pueda ser útil a las autoridades competentes de los demás Estados miembros”. Por tanto, la decisión última de suministrar la información, o no, queda al arbitrio de la autoridad administrativa competente del Estado miembro que posee la información. Esta discrecionalidad en el intercambio espontáneo de información también ha sido objeto de numerosas críticas ya que se hace depender en multitud de casos la eficacia de este mecanismo de cooperación, única y exclusivamente, del interés y la motivación de los funcionarios del Estado miembro que la suministra.

---

<sup>680</sup> Entre otras, la STJUE (Asunto C-420/98) de 13 de abril de 2000, relativa al intercambio espontáneo de información entre las autoridades de los Estados miembros.

En lo que concierne al supuesto que nos ocupa, no existe impedimento alguno para que, en aquellos supuestos en los que la autoridad competente de un Estado miembro tenga conocimiento de datos fácticos cuya concurrencia le permita suponer que ha existido una sucesión empresarial de hecho, lo comunique, en nuestro caso, a la Administración tributaria española.

En cuanto a los plazos en los que se ha de proporcionar la información, se establece un plazo máximo de un mes desde que se tiene constancia de la misma, debiendo acusar recibo de forma inmediata por parte de la autoridad receptora de la misma<sup>681</sup>.

#### **2.4. Límites al intercambio de información**

La Directiva 2011/16/UE, señala cuatro situaciones en las que un Estado miembro podrá denegar la solicitud de información tributaria relativa a un contribuyente que se encuentre en su territorio.

La primera de ellas, hace referencia a que el Estado requerido sólo tiene obligación de facilitar la información solicitada cuando el Estado requerido haya agotado las fuentes habituales.

La segunda, señala que un Estado miembro no se encuentra obligado a llevar a cabo investigaciones, ni a comunicar la información solicitada cuando haciéndolo infrinja su propia legislación.

En la tercera, se establece la posibilidad que tiene un Estado miembro requerido a negarse cuando el Estado miembro requirente no pueda facilitar información similar.

El último de los límites se refiere a la posibilidad de que el Estado requerido se niegue a suministrar información cuando ello suponga la divulgación de un secreto

---

<sup>681</sup> VALENTE, P. y VINCIGUERRA, L. *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*. IPSOA. Milán, 2013. Pág. 183.

comercial, industrial o profesional, de un procedimiento comercial o de una información cuya divulgación sea contraria al interés público.

A pesar de establecer estas limitaciones, la Directiva 2011/16/UE en su artículo 18, realiza una interpretación restrictiva de las mismas, señalando que un Estado no puede motivar su negativa a suministrar información en el hecho de que ésta no reviste interés nacional ya que, como destaca HERNANDO RIVERA<sup>682</sup>, aunque la información no sea relevante ni necesaria para la gestión de sus propios impuestos, el Estado requerido tiene la obligación de recabar y de transmitir la información solicitada. Para DI PIETRO<sup>683</sup>, se establecen límites y restricciones a la cooperación administrativa, tratando de crear un equilibrio entre el interés de la Comunidad y la autonomía nacional y sin imponer prohibiciones que pudieran ser incompatibles con un sistema integrado de relaciones entre las autoridades fiscales de cada uno de los Estados miembros.

En conclusión, la aprobación de la Directiva 2011/16/UE ha sido un paso importante en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal que ha garantizado a los Estados miembros la posibilidad de hacer efectivo el intercambio de información con trascendencia tributaria.

No obstante, la actuación descoordinada de las autoridades competentes en cada uno de los Estados miembros puede quebrantar el buen funcionamiento del mercado interior.

La solución podría ser establecer un marco jurídico armonizado en la Unión Europea y reforzar la cooperación en materia tributaria, ampliando el ámbito de aplicación objetiva de la obligación de intercambiar de forma automática información de carácter fiscal que pueda ser útil para cualquiera de los Estados miembros, tal y como pretende la Propuesta de Directiva COM (2013). Así como implantando medidas que

---

<sup>682</sup> HERNANDO RIVERA, M.E. “Análisis de la Directiva 2011/16/UE: la nueva cooperación fiscal europea. *Fiscalidad local*. Enero/Marzo, 2013. Pág. 98.

<sup>683</sup> DI PIETRO, A. “La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni”. En AA.VV. *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*. Cedam. Padua, 2011. Pág. 660.

controlen la aplicación adecuada de los mecanismos de colaboración en materia tributaria regulados en la normativa de Unión Europea ya que garantizar el efectivo intercambio de información en esta materia es la forma más segura de salvaguardar el modelo impositivo actual y de luchar contra la competencia fiscal perniciosa.

### **III. ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE COBRO AL RESPONSABLE TRIBUTARIO POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

#### **1. APROXIMACIÓN A LA NORMATIVA EUROPEA**

Los mecanismos de asistencia mutua en materia de cobro fueron establecidos por primera vez en la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976<sup>684</sup>.

Esta Directiva sufrió diferentes modificaciones<sup>685</sup> que culminaron con una nueva Directiva, la 2008/55/CE del Consejo, de 26 de mayo de 2008, sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

Esta norma trató de responder a la amenaza del fraude fiscal adoptando, tal y como destacó PASCUAL GONZÁLEZ<sup>686</sup>, una serie de medidas encaminadas a lograr una mayor garantía de competitividad y neutralidad fiscal del mercado interior, tratando de compatibilizar la realidad económica supranacional reflejada en las libertades de circulación comunitarias, con las exigencias de la obligación de contribuir de los diferentes Estados miembros. Su ámbito objetivo de aplicación se limitaba a lo relacionado con el Fondo Europeo Agrícola de Garantía y con el Fondo Europeo de Garantía Agrícola para el Desarrollo Rural, a los derechos de importación y

---

<sup>684</sup>Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana.

<sup>685</sup> Entre otras modificaciones, las operadas por las siguientes Directivas: 79/1071/CEE de 27 de diciembre de 1979, la 92/12/CEE de 23 de marzo de 1992 o la 2001/44/CE de 28 de junio de 2001.

<sup>686</sup> PASCUAL GONZÁLEZ, M.M. “La asistencia mutua para el cobro de créditos entre estados miembros de la Unión Europea”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 5, 2008. Pág. 82-84.



exportación, a las exacciones agrícolas, al impuesto sobre el valor añadido, a los impuestos especiales y a los intereses, recargos, multas y demás gastos de los créditos que de éstos se pudieran derivar. Esta circunstancia dejó un vacío normativo en cuanto a la asistencia mutua en relación al cobro de los demás impuestos integrantes de los distintos sistemas impositivos de los Estados miembros, lo que, unido a las dificultades que aún existían en el contexto económico-práctico europeo para llevar a cabo los procedimientos de cobro pusieron de manifiesto la necesidad de ampliar el ámbito objetivo de aplicación de la asistencia mutua en materia de cobro a otras categorías impositivas, así como la importancia de contar con una normativa más clara que fomentara un intercambio más amplio de información.

Todo ello motivó la aprobación de una nueva Directiva, la 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, que derogó la anterior con la intención de aportar las adaptaciones necesarias para lograr mejores resultados a través de perfeccionar la eficiencia y la eficacia de la asistencia entre Estados miembros.

Entre los cambios más significativos que contiene esta disposición encontramos la ampliación del ámbito objetivo de aplicación de la asistencia mutua en materia de créditos tributarios, al referirse, en su artículo 2.1.a), al “conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, por cuenta de la Unión”. La extensión del ámbito de aplicación objetivo de la normativa comunitaria ha sido una medida acertada, tal y como destaca GARCÍA VALERA<sup>687</sup>, ya que permite una mayor efectividad de las medidas de asistencia mutua entre Estados. Asimismo, contempla un intercambio de información más directo entre servicios de los Estados miembros, con la intención de aumentar la rapidez y eficacia de la asistencia mutua en materia recaudatoria<sup>688</sup>.

---

<sup>687</sup> GARCÍA VALERA, A. “Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea”. En ADAME MARTÍNEZ (Dir.) *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2012. Pág. 569.

<sup>688</sup> SÁNCHEZ PINO, A. J., “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”. *Quincena Fiscal*. Nº 19/2010. Págs. 67-87.

Además, hay que tener en cuenta que la Comisión, en aras de agilizar la comunicación entre las autoridades competentes y con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica en el desarrollo del procedimiento de cobro de créditos tributarios, adoptó el Reglamento de ejecución (UE) N° 1189/2011, de 18 de noviembre por que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2010/24/UE del Consejo sobre asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos directos y otras medidas<sup>689</sup>.

Este Reglamento determina los mecanismos para formalizar la asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios, concretando tanto la forma de llevar a cabo las peticiones de información, las de notificación y las de cobro o adopción de medidas cautelares, como identificando los sujetos sobre los que se pueden realizar dichas peticiones.

Una vez perfilada la normativa europea, nos centraremos en el análisis de los responsables tributarios como sujetos afectados por la solicitud de colaboración recaudatoria, así como en el estudio de las medidas concretas que la Administración tributaria española puede llevar a cabo en relación con el cobro de la deuda tributaria en aquellos supuestos en los que el sucesor de empresa resida en otro Estado miembro o solo disponga de bienes a efectos de cobro en dicho territorio.

## **2. EL RESPONSABLE POR SUCESIÓN DE EMPRESA COMO SUJETO INCLUIDO EN EL ÁMBITO SUBJETIVO DE LA ASISTENCIA MUTUA RECAUDATORIA**

El Reglamento de ejecución de la Directiva 2010/24/UE concreta, en el apartado segundo de su artículo 3, las personas sobre las que la autoridad competente del Estado miembro requirente podrá realizar una petición de información, de cobro o de adopción

---

<sup>689</sup> Este Reglamento deroga al Reglamento (CE) N° 1179/2008 de la Comisión, de 28 de noviembre de 2008, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2008/55/CE del Consejo, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas.

de medidas cautelares, señalando que “podrá referirse a cualquiera de las siguientes personas:

- a) El deudor principal o un codeudor
- b) Cualquier otra persona distinta del codeudor responsable del pago de los impuestos, derechos y otras medidas o de otros créditos con ellos relacionados en aplicación de la legislación vigente en el Estado miembro donde radica la autoridad requirente
- c) Un tercero en posesión de bienes que pertenezcan o titular de créditos que correspondan a cualquiera de las personas mencionadas en las letras a) o b).”

Como podemos observar, el Reglamento plantea un ámbito de aplicación subjetivo muy amplio, en el que tienen cabida tanto el deudor principal, como cualquier otro obligado tributario al pago, o incluso cualquier tercero que se encuentre en posesión de los bienes de los anteriores. Este mismo ámbito subjetivo lo determinaba, tal y como recuerda RIBES RIBES<sup>690</sup>, la Orden HAC/2324/2003<sup>691</sup>, de 31 de julio, por la que se establecían normas detalladas para la aplicación de las disposiciones referentes a asistencia mutua en materia de recaudación.

Pues bien, conforme dispone la Directiva, es competencia de cada uno de los Estados miembros, según su normativa vigente, la determinación de los sujetos que se consideran obligados al pago. En el caso de España, la LGT califica expresamente en su

---

<sup>690</sup> RIBES RIBES, A. “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”. En COLLAZO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Págs. 133-134

<sup>691</sup> En desarrollo del Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación, y en cumplimiento de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua entre Estados miembros de la Unión Europea en el cobro de determinadas exacciones, derechos e impuestos y otras medidas.

artículo 35.5<sup>692</sup> a los responsables tributarios, tanto solidarios como subsidiarios, como obligados tributarios, estando obligados al pago de la deuda tributaria del deudor principal una vez que finaliza el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.

En consecuencia, los responsables por sucesión de empresa a los que se refiere el artículo 42.1.c) de la LGT se incluyen entre los sujetos a los que hace referencia el Reglamento en su artículo 3.2.b) una vez que haya concluido el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria mediante el correspondiente acto administrativo de declaración de responsabilidad tributaria. Por tanto, la Administración tributaria española puede realizar una petición de asistencia a cualquier otro Estado miembro en el que resida el sujeto declarado responsable por sucesión de empresa, o en el que tenga bienes para hacer frente al pago de la deuda tributaria que le ha sido derivada, siguiendo los procedimientos establecidos para ello en la Directiva y desarrollados en su Reglamento de ejecución.

### **3. MECANISMOS DE ASISTENCIA MUTUA EN MATERIA DE COBRO DE LA DEUDA TRIBUTARIA DEL RESPONSABLE POR SUCESIÓN DE EMPRESA**

#### **3.1. Peticiones de información**

##### **A. Contenido**

La normativa comunitaria no concreta cuál es la información que un Estado puede solicitar a otro Estado miembro. La Directiva, en su artículo 5.1, se limita a hacer referencia a “toda la información que sea previsiblemente pertinente para la autoridad requirente a efectos del cobro de los créditos”, mientras que su Reglamento de ejecución, en su artículo 8, solo menciona “la información solicitada”.

---

<sup>692</sup> Art. 35.5 de la LGT “Tendrán asimismo el carácter de obligados tributarios los responsables a los que se refiere el artículo 41 de esta ley.”

No obstante, hay que tener en cuenta que las peticiones de información tienen una finalidad recaudatoria, por ello, deben orientarse precisamente a obtener información que facilite a la Administración tributaria del Estado requirente el cobro de las deudas ya liquidadas en su territorio al amparo de su ordenamiento jurídico interno, y no, a obtener información para determinar una deuda tributaria o realizar la liquidación de un impuesto, es decir, debe ser información pertinente<sup>693</sup>. Esto implica que la Administración tributaria española, mediante este mecanismo, puede solicitar información relativa a la recaudación de la deuda tributaria que ha sido objeto de reclamación al responsable, pero no pedir información acerca de otros elementos con intenciones liquidatorias y no recaudatorias<sup>694</sup>.

De esta forma, se puede inferir fácilmente el contenido de esta petición de información en el contexto de la asistencia mutua recaudatoria. Cada Estado miembro puede requerir la información que considere pertinente para el cobro de sus créditos conforme a su normativa interna, no pudiendo negarse el Estado requerido a proporcionar la información por el mero hecho de que esa información no sea necesaria para ese fin en su propia normativa.

Como norma general, la petición se centrará en dos aspectos: El primero, si reside en el territorio del Estado miembro requerido el responsable tributario obligado al pago; y el segundo, si el responsable tributario cuenta en dicho territorio con bienes o derechos de su titularidad que puedan hacer frente al pago de la deuda tributaria pendiente de pago.

---

<sup>693</sup> CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”. *Revista Contabilidad y Tributación-CEF*. Nº 343/2011. Págs. 56-57.

<sup>694</sup> Recordemos que, en los supuestos en los que la Administración tributaria necesita información para determinar la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, o para realizar la liquidación de la deuda tributaria puede recurrir a los mecanismos de intercambio de información entre Estados miembros previstos en la Directiva 2011/16/UE, a la que hemos hecho referencia en un apartado anterior de este capítulo.

## **B. Facultades para dar curso a la petición**

En cuanto a la forma en la que la autoridad competente del Estado miembro requerido puede tramitar la petición de información y proceder a su respuesta, la Directiva señala en su Exposición de Motivos<sup>695</sup> que puede hacer uso de las facultades que le confiera su legislación interna.

En el caso de España, el artículo 177 ter de la LGT, en su apartado primero<sup>696</sup> determina que, en materia de asistencia mutua, la Administración tributaria puede utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en la LGT para proporcionar la información solicitada por un Estado requirente. Este precepto se completa con los postulados del artículo 162.1 de la misma norma<sup>697</sup>, relativo a las facultades de la recaudación tributaria, que remite a su vez a las facultades de comprobación e investigación sobre la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, reconocidas para la Inspección de los tributos en el artículo 142 de la LGT.

Así, si tomamos como punto de referencia la LGT, podemos perfilar una serie de facultades a las que previsiblemente recurrirán las autoridades competentes de los Estados miembros requeridos para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación necesarias para responder diligentemente a las peticiones de información en aras de la asistencia mutua recaudatoria.

---

<sup>695</sup> Considerando (14) “La mejor manera de ser eficaz a este respecto consiste en que, al dar curso a una solicitud de asistencia, la autoridad requerida pueda hacer uso de las facultades que le confiera la legislación de su país aplicable a los créditos correspondientes a los mismos impuestos y derechos, o a impuestos o derechos análogos. De no existir impuestos o derechos análogos, el procedimiento más adecuado sería el estipulado en la legislación del Estado miembro requerido que sea aplicable a los créditos correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas.

<sup>696</sup> Art. 177.ter.1. “A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.”

<sup>697</sup> Art. 162.1 de la LGT “Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.”

Dichas facultades se dirigen principalmente a averiguar si el responsable tributario obligado al pago de la deuda tiene bienes u ostenta la titularidad de derechos en ese territorio que puedan responder del pago de la misma. Para ello, la autoridad del Estado requerido encargada de desarrollar las investigaciones administrativas precisas para obtener esta información, puede solicitar datos a otros sujetos que hayan tenido una relación económica, profesional o financiera con el responsable tributario. Entre otras actuaciones, pueden realizar las siguientes:

- Requerimientos individualizados de información a entidades financieras:

Entre las facultades con las que cuenta la autoridad competente del Estado requerido destaca la de investigar la existencia de cuentas, cuya titularidad la ostente el responsable tributario, en instituciones financieras residentes en su territorio o con sucursales ubicadas en el mismo. Para ello puede realizar requerimientos individualizados a las mencionadas entidades para que le proporcionen la información pertinente al caso<sup>698</sup>.

En relación con esto, la Directiva señala expresamente en su artículo 5.3 que “en ningún caso se interpretará que el apartado 2 permite a la autoridad requerida de un Estado miembro negarse a facilitar información solo porque dicha información obre en posesión de un banco, otra entidad financiera, una persona designada o que actúe como agente o fiduciario o porque afecte a los intereses de propiedad de una persona”. Es decir, facilitar información acerca de las cuentas que el responsable tributario tiene en su territorio no vulnera ninguno de los límites que para ello contempla la Directiva en el apartado segundo de su artículo 5.

Asimismo, consideramos que para prestar la asistencia recaudatoria solicitada, la autoridad requerida puede desarrollar labores de investigación más complejas, no circunscribiéndose única y exclusivamente a las cuentas de titularidad del responsable.

---

<sup>698</sup> En relación con la solicitud de información a las entidades financieras en el marco internacional Vid. CALVO VÉRGEZ, J. “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT)”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. N° 8/2014. Págs. 33 y ss.

Nos referimos, por ejemplo, a la investigación de las cuentas de las personas jurídicas de las que dicho sujeto detente el control efectivo o en las que concurra una voluntad rectora común con él.

- Solicitud de información a los Registros de la Propiedad:

La autoridad del Estado requerido puede requerir información a los Registros de la Propiedad acerca de la titularidad del responsable tributario de bienes inmuebles, o de derechos sobre bienes inmuebles situados en su territorio.

En este punto es interesante recordar que existe un Servicio Europeo de Información sobre Propiedad Inmobiliaria (EULIS) al que hemos hecho referencia en líneas anteriores, al que puede recurrir el Estado requirente antes de solicitar la información a la autoridad del Estado requerido.

No obstante, este mecanismo para solicitar información en materia de recaudación al que hace referencia esta Directiva 2010/24/UE, ha perdido relevancia tras la adopción de la Directiva 2011/16/UE que determina el intercambio automático y obligatorio entre Estados miembros de información acerca de la propiedad de inmuebles de sujetos no residentes en su territorio. Asimismo, las peticiones de información tendrán menor aplicación práctica a partir del 1 de enero de 2016, fecha en la que, a la obligación de los Estados miembros de suministrar información automática sobre bienes inmuebles, se unirá la de proporcionar información sobre las cuentas abiertas en instituciones financieras que radiquen en su territorio por parte de sujetos no residentes.

Para continuar con la exégesis de las peticiones de información en materia de asistencia mutua recaudatoria, nos detendremos en la tramitación de las mismas. Los apartados segundo, tercero y cuarto del artículo 5 de la Directiva 2010/24/UE y los artículos 7, 8 y 9 del Reglamento de ejecución de dicha Directiva determinan la forma en la que la autoridad competente del Estado requerido debe dar cumplimiento a la petición de información por parte de otro Estado miembro.



Tras la petición de información, la autoridad requerida debe acusar recibo de su recepción dentro de los siete días naturales siguientes, además, debe transmitir toda la información solicitada a medida que la vaya obteniendo, indicando, en su caso, los motivos que le impidan obtener la totalidad o parte de la información y comunicando, en todo caso, transcurrido el plazo de seis meses a partir de la fecha de acuse de recibo de la solicitud, el resultado de las investigaciones efectuadas. En el plazo de dos meses desde la notificación de este resultado, la autoridad requirente puede solicitar la continuación de las investigaciones.

Una vez desgranados los trámites, hay que tener presente que en los tres siguientes supuestos la autoridad requerida no está obligada a comunicar datos: cuando la autoridad requerida no pueda obtener la información solicitada para el cobro de créditos similares nacidos en su territorio. También en aquellos casos en los que la información revele un secreto comercial, industrial o profesional. Y por último, en los supuestos en los que la comunicación de datos atente contra la seguridad o el orden público del Estado miembro requerido. Sin embargo, difícilmente la información que pueda solicitar la Administración tributaria española en aras de la recaudación de la deuda tributaria exigida al sucesor de empresa podrá encuadrarse en alguno de estos supuestos ya que los datos solicitados se suelen limitar a la existencia de bienes y derechos con contenido económico en el territorio de otro Estado miembro.

### **3.2. Peticiones de notificación**

La asistencia para la notificación de documentos sólo se puede solicitar en aquellos supuestos en los que la autoridad requirente sea incapaz de realizar la notificación con arreglo a la normativa de su Estado en materia de notificación del documento de que se trate, o cuando la notificación conlleve dificultades desproporcionadas<sup>699</sup>.

Según determina el artículo 8.1 de la Directiva 2010/24/UE y el artículo 10 de su Reglamento de ejecución, la solicitud de notificación debe ir acompañada de un modelo

---

<sup>699</sup> Vid. Art. 8.2 de la Directiva 2010/24/UE.

normalizado en el que consten los datos necesarios para identificar al responsable tributario destinatario de la misma, la finalidad de la notificación y el plazo en el que se debe efectuar, una descripción detallada del documento objeto de notificación, así como la identificación de la oficina responsable de dicho documento o de la oficina a la que dirigirse en caso de necesitar más información.

En cuanto a la tramitación de las peticiones de notificación, ésta se encuentra regulada en los artículos 11 y siguientes del Reglamento de ejecución de la mencionada Directiva. Una vez recibida la petición, la autoridad del Estado requirente debe acusar recibo de la misma en el plazo máximo de siete días naturales desde su recepción, adoptando las medidas necesarias para llevarla a efecto de conformidad con las disposiciones vigentes en el Estado requerido, e informando a la autoridad requirente de la fecha de notificación tan pronto como la misma se efectúe.

La forma de llevar a cabo la notificación debe adaptarse, conforme establece el artículo 9.1 de la Directiva, a las disposiciones legales y reglamentarias y a las prácticas administrativas nacionales en vigor del Estado miembro requerido, sin perjuicio de que la autoridad competente del Estado miembro requirente pueda notificar cualquier documento de forma directa.

Conforme se desprende de lo dicho hasta ahora, no existen especialidades en cuanto a la petición de notificación de documentos al responsable respecto a la petición que la Administración tributaria española pueda realizar a la autoridad competente de otro Estado de notificación de cualquier otro documento relacionado con otros obligados al pago.

### **3.3. Peticiones de cobro o de adopción de medidas cautelares**

La Directiva contempla la posibilidad de los Estados miembros de realizar una petición de cobro o de adopción de medidas cautelares en relación con los créditos pendientes de pago, siempre que se cumplan las condiciones para iniciar el

procedimiento de asistencia mutua, es decir, para ello es imprescindible que la petición se refiera a créditos incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2010/24/UE<sup>700</sup>.

Por lo que se refiere al objeto de nuestro análisis, como se ha señalado en líneas anteriores, la deuda tributaria exigida al responsable por sucesión de empresa se incluye en el ámbito de aplicación de la mencionada Directiva al referirse a impuestos derivados del ejercicio de la actividad o explotación económica recaudados por España. Así pues, la Administración tributaria española puede solicitar a otro Estado miembro tanto el cobro de esta deuda como la adopción de medidas cautelares tendentes a asegurar dicho cobro.

En los apartados siguientes abordaremos de forma separada el análisis de las medidas de cobro así como el estudio de la adopción de medidas cautelares que un Estado puede solicitar a otro para hacer efectivo o asegurar, respectivamente, el pago de la deuda tributaria del responsable.

#### **A. Peticiones de cobro**

La normativa comunitaria regula las peticiones de cobro de créditos en los artículos 10 y siguientes de la Directiva 2010/24/UE<sup>701</sup> y en los artículos 15 y siguientes de su Reglamento de ejecución, señalando como requisitos imprescindibles para poder efectuar estas peticiones que el crédito no se encuentre impugnado en el Estado requirente y que exista un instrumento que permita la ejecución del crédito en el Estado miembro requirente, y determinando, asimismo, el carácter residual de estas peticiones, ya que, como norma general, sólo pueden formularse en aquellos supuestos en los que

---

<sup>700</sup> Recordemos que la Directiva en su artículo 2 determinaba su ámbito de aplicación refiriéndose, entre otros créditos, a los correspondientes a “el conjunto de impuestos y derechos de todo tipo recaudados por un Estado miembro, sus subdivisiones territoriales o administrativas, comprendidos los entes locales, o en su nombre, o por cuenta de la Unión”.

<sup>701</sup> En este sentido, el artículo 11.2 de la Directiva 2010/24/UE señala que “Antes de que la autoridad requirente presente una petición de cobro, habrán de aplicarse los oportunos procedimientos de cobro previstos en el Estado miembro requirente (...)”

el Estado requirente haya agotado los procedimientos de cobro previstos en su legislación<sup>702</sup>.

Así pues, si aplicamos lo dispuesto en estos preceptos a la recaudación de la deuda tributaria del responsable tributario por sucesión de empresa, se desprende que la Administración tributaria española solo puede solicitar el cobro de la deuda tributaria a las autoridades competentes de otros Estados miembros cuando concurren tres circunstancias:

La primera, que ni la deuda tributaria, ni el instrumento de ejecución de la misma hayan sido impugnados.

La segunda, que se haya notificado al responsable tributario la providencia de apremio de la deuda tributaria, acto que, según dispone el artículo 167.2 de la LGT<sup>703</sup>, constituye un título con fuerza ejecutiva suficiente para proceder contra sus bienes y derechos.

La tercera, que se haya desarrollado el correspondiente procedimiento de apremio con objeto de obtener el cobro de la deuda mediante la ejecución de las posibles garantías y la práctica del embargo de los bienes y derechos que el responsable pudiera tener o ejercitar en territorio español.

En cualquier caso, debemos destacar que esta Directiva contempla dos supuestos en los que no es necesario desarrollar el procedimiento de recaudación antes de formular la petición de cobro a otros Estados miembros<sup>704</sup>. El primero de ellos se refiere

---

<sup>702</sup> En relación con esta cuestión, DI PIETRO, A. “La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente... Op. Cit. Págs. 651 y ss.

<sup>703</sup> Art. 167.2 de la LGT “La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.”

<sup>704</sup> Art. 11.2 de la Directiva 2010/24/UE “Antes de que la autoridad requirente presente una petición de cobro, habrán de aplicarse los oportunos procedimientos de cobro previstos en el Estado miembro requirente, salvo en caso de que:

a aquellos casos en los que es evidente bien que el responsable tributario no dispone de bienes a efectos de cobro en España, o bien que no dispone de los suficientes para pagar su deuda pero se conoce que cuenta con bienes en el Estado miembro requerido<sup>705</sup>. El segundo, a los que el desarrollo del procedimiento de apremio puede dar lugar a dificultades desproporcionadas, por ejemplo, porque suponga el embargo de los elementos necesarios para el ejercicio de la actividad económica del responsable tributario, y él mismo indique que es titular de otros bienes en el territorio de otro Estado miembro.

En lo que respecta al contenido de la petición de cobro de créditos, la misma debe ir acompañada, según determina el artículo 12 de la Directiva, de un instrumento uniforme que permita la adopción de las medidas de ejecución en el Estado miembro requerido, incluyendo, en todo caso, el contenido del instrumento inicial que permita la ejecución en el Estado requirente, esto es, en el caso de España, de la providencia de apremio.

En relación con el contenido de la providencia de apremio, el artículo 167.1 de la LGT señala que la providencia de apremio notificada al obligado tributario debe contener la deuda pendiente, la liquidación de los recargos que correspondan<sup>706</sup>, así como el requerimiento de pago.

En este orden de cosas, la Directiva también concreta la información que, como mínimo, debe constar en el instrumento uniforme que acompaña a la petición de cobro

---

a) sea evidente que no se dispone de bienes a efectos de cobro en el Estado miembro requirente o que dichos procedimientos no dan lugar al pago íntegro del crédito, y la autoridad requirente posee información específica que indique que la persona afectada dispone de bienes en el Estado miembro requerido;

b) el recurso a estos procedimientos en el Estado miembro requirente dé lugar a dificultades desproporcionadas.”

<sup>705</sup> Por ejemplo, porque el propio responsable tributario, una vez iniciado el procedimiento de apremio, ha informado acerca de la tenencia de estos bienes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

<sup>706</sup> En este punto, debemos recordar que los recargos a los que hace referencia este precepto sí que conforman la deuda tributaria del responsable ya que derivan de su propio retraso en el pago de la deuda que le ha sido derivada en virtud del acto de declaración de responsabilidad por sucesión de empresa.

realizada a otro Estado miembro y que se puede resumir en la siguiente: identificación del instrumento inicial de ejecución, descripción detallada del crédito cuyo cobro se pretende, identificación del responsable tributario e identificación de la oficina responsable de la liquidación del crédito y, en su caso, de la oficina en la que la autoridad requerida puede obtener información adicional sobre el crédito.

Una vez analizados los aspectos generales y el contenido de las peticiones de cobro, es el momento de examinar resumidamente la forma en la que la autoridad del Estado miembro requerido debe proceder a su ejecución.

En el momento en el que un Estado miembro recibe una petición de cobro de un crédito, dicho crédito pasa a tener la consideración de crédito del Estado miembro requerido, pudiendo, la autoridad encargada de dar curso a la petición, hacer uso de todas las competencias y procedimientos establecidos en su normativa, dando cuenta de todo ello a la autoridad requirente. Asimismo, hay que tener en cuenta que dichos créditos no tienen preferencia sobre los créditos similares originados en el Estado requerido, y que además, la autoridad competente del Estado requirente puede optar por conceder al deudor un plazo para pagar o autorizar un pago fraccionado aplicando los correspondientes intereses<sup>707</sup>.

En relación con los cambios que pudiera sufrir una petición de cobro, el artículo 15 de la Directiva señala que si la autoridad del Estado requirente considera que debe modificar su petición de cobro o decide retirarla, debe informar inmediatamente a la autoridad del Estado requerido, indicando los motivos de su decisión.

## **B. Peticiones de adopción de medidas cautelares**

Para poder efectuar una petición de cobro, la Administración tributaria española debe haber notificado la providencia de apremio de la deuda al responsable tributario, y además, debe haber desarrollado un procedimiento tendente al cobro de la misma frente a él. En ese transcurso de tiempo, el responsable tributario que sea titular de bienes o

---

<sup>707</sup> Vid. Art. 13 de la Directiva 2010/24/UE

derechos en otros Estados miembros puede enajenarlos con la intención de evitar que, llegado el momento, puedan ser ejecutados por la autoridad competente del Estado miembro en el que se encuentran a petición de la Administración tributaria española para afectarlos al pago de la deuda.

Para evitar esta forma de eludir el pago de las deudas tributarias pendientes, así como con la finalidad de garantizar el cobro de los créditos, la Directiva contempla la posibilidad de que los Estados miembros, en este caso, la Administración tributaria española, solicite la adopción de medidas cautelares a la autoridad que corresponda del Estado miembro en el que se encuentren los bienes y derechos del responsable tributario, siempre que así lo permita la legislación nacional y con arreglo a las prácticas administrativas de dicho Estado<sup>708</sup>. En lo relativo al contenido de la solicitud, así como a la ejecución de la misma, la Directiva remite *mutatis mutandis* a los artículos 10.2, 13.1 y 2, 14 y 15 en los que se regulan las peticiones de cobro.

Como hemos podido ver, la normativa comunitaria contempla una serie de medidas de colaboración entre Estados miembros que ayudan a la Administración tributaria española en el desarrollo de sus funciones.

Desde la perspectiva de la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, la Directiva 2011/16/UE permite solicitar información a los Estados miembros sobre cuestiones de hecho que pueden influir en la determinación de la existencia de una sucesión empresarial *de facto* determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

En el mismo orden de cosas, una vez declarada la responsabilidad tributaria del sucesor de empresa, la Directiva 2010/24/UE en materia de cobro de créditos brinda la

---

<sup>708</sup> Así lo señala el artículo 16.1 de la Directiva 2010/24/UE “A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida adoptará medidas cautelares siempre que lo permita su legislación nacional y con arreglo a sus prácticas administrativas, para garantizar el cobro cuando un crédito o el instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente sea impugnado en el momento en que se realice la solicitud, o cuando el crédito no esté aún sujeto a un instrumento que permita la ejecución en el Estado miembro requirente, siempre que, en una situación similar, sean asimismo posibles medidas cautelares, con arreglo a la legislación nacional y las prácticas administrativas del Estado miembro requirente.”

oportunidad a la Administración tributaria española de poder recurrir a las autoridades competentes de otros Estados miembros en los que el responsable cuente con bienes y derechos para ver satisfecho su crédito.

En conclusión, las medidas de colaboración adoptadas a nivel europeo completan y complementan los trámites internos de la Administración tributaria en un mundo globalizado en el que las actividades y explotaciones económicas no entienden de Estados, ni de límites territoriales.



## **CONCLUSIONES**

---



En este trabajo hemos analizado el supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa desde una perspectiva eminentemente práctica, teniendo en cuenta las diferentes posiciones doctrinales y prestando una especial atención a las soluciones que, en esta materia, se han adoptado a través de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos y de la jurisprudencia.

En estas líneas finales trataremos de ofrecer unas conclusiones acerca de los diferentes aspectos analizados, recapitulando las ideas centrales de nuestro trabajo y realizando una valoración global de las mismas.

**PRIMERA.** La finalidad principal de la responsabilidad tributaria, es garantizar el crédito tributario ante situaciones que pueden plantear incertidumbre en cuanto a su realización. No obstante, en determinados supuestos en los que la conducta del responsable se califica de antijurídica, la responsabilidad tributaria puede adquirir cierto matiz sancionador e incluso se puede considerar una forma de resarcir los daños y perjuicios ocasionados al crédito tributario por el responsable.

**SEGUNDA.** La actual LGT, a diferencia de su antecesora, declara la sucesión en explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria y no de garantía del crédito tributario, y como tal, lo incluye en el artículo 42.1.c) de la Sección 3ª correspondiente a los responsables tributarios, del Capítulo II “Obligados tributarios”, del Título II “Los tributos”. Además, delimita con mayor precisión el presupuesto de hecho de la responsabilidad por sucesión de empresa, incluyendo expresamente, junto a la sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas, la sucesión en su ejercicio como motivo del nacimiento de la obligación del responsable.

**TERCERA.** Por lo que se refiere a los elementos que configuran el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, podemos extraer las siguientes consideraciones:

1ª.- En cuanto a los elementos personales que participan en esta relación jurídico-tributaria, pueden ocupar la posición de deudor principal y de sucesor de empresa tanto las personas físicas como las personas jurídicas, así como los entes carentes de personalidad jurídica que desarrollen una explotación o actividad económica. No obstante, para conseguir que exista coherencia entre la determinación del ámbito de aplicación subjetivo de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa y el concepto de obligado tributario al que hace referencia el artículo 35.4 de la LGT, entendemos que las únicas entidades carentes de personalidad jurídica que pueden intervenir son aquellas que, además de constituir una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, desarrollen una actividad o explotación económica.

2ª.- Por lo que respecta a los elementos objetivos, para que se produzca el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria deben concurrir tres circunstancias: que exista una explotación o actividad económica, que de dicha explotación o actividad económica se deriven deudas tributarias pendientes de pago y que se produzca la sucesión en la titularidad o en el ejercicio de la misma.

**CUARTA.** La responsabilidad tributaria del sucesor en la actividad o explotación económica de otro sujeto alcanza a las deudas contraídas por éste. No obstante, la concreción del ámbito objetivo de aplicación de este supuesto de responsabilidad depende de las circunstancias concretas de cada caso, de esta forma:

1º- En los supuestos de responsabilidad tributaria por sucesión jurídica de empresa, para que las obligaciones tributarias puedan ser reclamadas al responsable basta con que se haya producido su devengo cuando se realice el acto jurídico traslativo de la titularidad de la actividad o explotación económica, resultando indiferente si se encuentran liquidadas, o no, en ese momento.

2º- Cuando el sucesor en la titularidad de una empresa hubiera solicitado la certificación de sus deudas, sanciones y responsabilidades a la Administración tributaria antes de su adquisición, su responsabilidad tributaria sólo se extiende a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma que se encuentren liquidadas en el momento de expedir dicha certificación.

3º- En aquellos casos en los que la sucesión de empresa se lleve a cabo sin que medie acto jurídico alguno traslativo de la titularidad, no siendo posible concretar el momento exacto en el que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT, la responsabilidad solidaria del sucesor *de facto* alcanza a las obligaciones tributarias que se hubiesen devengado hasta el momento de declaración de su responsabilidad solidaria.

**QUINTA.** El presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT engloba tanto las sucesiones jurídicas de empresa realizadas mediando un acto o negocio jurídico, las sucesiones de hecho en las que el responsable continúa en el ejercicio de la explotación o actividad económica del deudor principal, y por último, las sucesiones producidas por la adquisición de elementos aislados que permiten la continuidad de la actividad.

**SEXTA.** Por lo que se refiere a los supuestos en los que, según determina el legislador en el artículo 42.1.c) de la LGT, no resulta de aplicación la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, cabe destacar que:

1º.- La responsabilidad solidaria del sucesor de empresa no es aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, permitan de manera efectiva la continuación de la explotación o actividad económica del anterior titular.

2º.- Tampoco se extiende a las sucesiones *mortis causa* de empresa. El legislador restringe el ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad a los actos *inter vivos*, de esta forma, cuando un sujeto adquiere una explotación o actividad económica como consecuencia de la muerte de su titular responde como sucesor de persona física según lo dispuesto en el artículo 39 de la LGT, no como responsable tributario, no siendo necesaria, por tanto, la previa declaración de responsabilidad del sucesor *mortis causa* para exigir el pago de las deudas tributarias pendientes del anterior titular.

3º- Asimismo, el artículo 42.1.c) excluye del ámbito de aplicación de este supuesto de responsabilidad tributaria, a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas de un deudor concursado cuando la adquisición se lleve a cabo en un procedimiento concursal. Este supuesto de exclusión de la responsabilidad tributaria

tiene la finalidad de garantizar la continuidad de la empresa, así como de fomentar la adquisición potencial de la misma. No obstante, puede amparar situaciones fraudulentas de concierto entre el deudor concursado y el adquirente de la empresa, para eludir el pago de los créditos no satisfechos. Para evitar situaciones que perjudiquen el derecho de cobro de los acreedores del deudor concursado, el Real Decreto-ley 11/2014 de 5 de septiembre, de Medidas Urgentes en Materia Concursal, ha determinado la no aplicación de la exoneración de la obligación de pago de los créditos no satisfechos por el concursado antes de la transmisión, cuando los adquirentes de las unidades productivas sean personas especialmente relacionadas con el concursado. Pues bien, esta medida adoptada por el legislador mercantil es extensible al ámbito tributario, de esta forma, en aquellos supuestos en los que los adquirentes de la empresa sean personas especialmente relacionadas con el deudor concursado, no rige la exclusión del ámbito de aplicación de la responsabilidad tributaria contemplada en el artículo 42.1.c) de la LGT.

**SÉPTIMA.** La transmisión de una empresa como consecuencia de la disolución de personas jurídicas o de entidades sin personalidad se identifica con el instituto jurídico de la sucesión tributaria, regulado en el artículo 40 de la LGT, no con el de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la misma norma. Por tanto, la sucesión y la responsabilidad tributaria comparten la finalidad de garantizar el crédito tributario, sin embargo no son compatibles entre sí, ni identificables, ya que, a diferencia de lo que ocurre en la responsabilidad tributaria, en la sucesión tributaria existe una novación subjetiva de la obligación tributaria en la que desaparece la persona jurídica y ocupa su lugar el beneficiario de la operación, además, el beneficiario de la disolución de una entidad responde de todas las obligaciones tributarias pendientes de dicha entidad, deriven o no del ejercicio de la actividad económica que viniera desarrollando.

**OCTAVA.** La responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho del artículo 42.1.c) y la responsabilidad por levantamiento del velo del artículo 43.1.g) y h) de la LGT, se configuran como instrumentos para evitar actuaciones fraudulentas tendentes a eludir el pago de las obligaciones tributarias. No obstante, de su análisis comparado se extraen claras diferencias tanto en cuanto a las circunstancias fácticas que conforman el presupuesto de hecho de cada uno de estos supuestos de responsabilidad.

**NOVENA.** En cuanto a las cuestiones que suscita la sucesión jurídica de empresa, pueden concretarse en los siguientes puntos:

1º.- Su ámbito de aplicación se circunscribe a las transmisiones *inter vivos* en la titularidad de una explotación o actividad económica, e incluye tanto los cambios de titularidad voluntarios en los que existe un acuerdo de voluntades reflejado en un negocio jurídico oneroso o gratuito, como los coactivos, en los que se produce la transmisión de la empresa de forma forzosa por un acto imperativo de la Administración o como consecuencia de un procedimiento judicial.

2º.- El título jurídico que instrumenta la transmisión de la empresa, conlleva la sucesión en la titularidad de la misma, identificándose dicha titularidad, no con la propiedad de los elementos patrimoniales afectos al desarrollo de la empresa, sino con la capacidad de gestionar y dirigir la explotación o actividad económica.

**DÉCIMA.** En cuanto al arrendamiento de industria, es un título jurídico suficiente para adquirir la titularidad sobre la empresa, ya que otorga al arrendatario el derecho a dirigir, gestionar y explotar la organización empresarial en su conjunto. El legislador no somete la obligación del responsable a la permanencia de la transmisión, por tanto, que el arrendador adquiriera la titularidad de la empresa de forma temporal no es óbice para apreciar una sucesión de empresa determinante de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

**UNDÉCIMA.** El usufructo de empresa conlleva un cambio de titularidad de la empresa y de la condición de empresario del nudo propietario al usufructuario, con independencia de que no se transmita la plena propiedad sobre la misma, en consecuencia, se lleva a cabo el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad tributaria por sucesión jurídica de empresa. Solo en los casos de usufructo impropio, no existe una sucesión empresarial, ya que la condición de empresario la mantiene el nudo propietario mientras que el usufructuario solo percibe los beneficios obtenidos en cada ejercicio sin asumir la gerencia, ni la dirección de la explotación o actividad.

**DUODÉCIMA.** El estudio de los diferentes supuestos en los que se produce la transmisión forzosa de la titularidad de una empresa, nos permite concluir lo siguiente:

1º.- No es necesario que exista acuerdo entre el transmitente y el adquirente para que exista responsabilidad tributaria del adquirente de la empresa.

2º.- La ejecución hipotecaria de un establecimiento mercantil constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, ya que el concepto de establecimiento mercantil se identifica con el de empresa, por lo que su transmisión, aunque sea de forma forzosa, implica la responsabilidad del adquirente.

3º.- En cuanto a la ejecución hipotecaria de maquinaria industrial, no se puede realizar una afirmación general respecto a si constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT, ya que solo se califica como sucesión de empresa si con esos instrumentos y utensilios el adquirente puede continuar con la actividad o explotación industrial del deudor hipotecante, por tanto, resulta imprescindible el análisis de cada caso en particular.

4º.- En lo referente a la ejecución hipotecaria de un inmueble en el que se desarrolla una explotación o una actividad económica, del análisis de la Jurisprudencia tanto social como tributaria, hemos alcanzado las siguientes conclusiones:

- a) Si la ejecución hipotecaria alcanza al inmueble en el que se desarrolla la actividad, así como a los bienes muebles, maquinaria, ajuar o enseres necesarios para su ejercicio, de tal forma que la misma continúa en funcionamiento en el momento del cambio de titularidad, se califica como sucesión de empresa y, por tanto, su adquirente es responsable tributario de las obligaciones tributarias pendientes del anterior titular.
- b) La no continuidad de la actividad del deudor hipotecante por parte del adjudicatario del inmueble y de los elementos patrimoniales calificables en su conjunto como empresa, no es impedimento para que éste último sea declarado responsable tributario por sucesión de empresa.

**DÉCIMOTERCERA.** Por lo que se refiere al desahucio, cabe destacar que:

1º.- La recuperación de la posesión por parte del arrendador de un inmueble en el que se ejerce una explotación o actividad económica no constituye el presupuesto de



hecho de la responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT, ya que un inmueble por si solo carece de los elementos necesarios para ser calificado como empresa.

2º.- Por el contrario, si junto con el inmueble, el arrendador también recupera la posesión sobre los muebles, la maquinaria o los instrumentos necesarios para la continuidad de la actividad sí que existe una sucesión empresarial.

**DÉCIMOCUARTA.** Del estudio de la expropiación forzosa de empresa podemos concluir lo siguiente:

1º.- Una empresa puede ser objeto de expropiación forzosa por parte de la Administración siempre que se cumplan los requisitos previos establecidos en la LEF.

2º.- Con la expropiación se produce un cambio en la titularidad de la empresa, lo que conforma el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.

**DÉCIMOQUINTA.** La transmisión de títulos representativos del capital social suscita las siguientes consideraciones:

1ª.- En aquellos supuestos en los que se transmiten los activos de una sociedad (*asset deal*) que, a su vez, conllevan un cambio en la titularidad de la empresa, se produce una sucesión empresarial, y por tanto, la responsabilidad tributaria del adquirente de esos activos.

2ª.- Por el contrario, con la transmisión de acciones y participaciones (*shared deal*) en el capital social, se puede producir un cambio en el control de la sociedad, pero no un cambio en la titularidad de la empresa, por tanto, no constituye el presupuesto de hecho del supuesto de responsabilidad tributaria objeto de análisis.

**DÉCIMOSEXTA.** En lo que se refiere a la transmisión de carteras de créditos fallidos o *non performing loans*, hemos alcanzado las siguientes conclusiones:

1ª.- Esta operación no constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, ya que no conlleva una sucesión ni en la titularidad, ni en el ejercicio de una explotación o actividad económica.

2ª.- En todo caso, se puede producir el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria en el momento en el que el titular de la cartera adquiera bienes que conformen una unidad productiva autónoma como consecuencia de la ejecución de los créditos que integran dicha cartera.

**DÉCIMOSEPTIMA.** Una aportación no dineraria de rama de actividad constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa ya que implica la transmisión de una unidad productiva autónoma integrada por diferentes elementos que forman un conjunto unitario y funcional. Ahora bien, las aportaciones no dinerarias de los socios solo se califican como sucesión de empresa cuando los elementos aportados se identifican con el concepto de empresa.

**DÉCIMOCTAVA.** Para apreciar la existencia de responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho se requiere la coincidencia de elementos entre la empresa sucedida y la sucesora, así como la continuación del ejercicio de la actividad o explotación económica sin solución de continuidad.

**DÉCIMONOVENA.** Determinar la existencia de una sucesión de *facto* es una cuestión de hecho que depende de la valoración casuística de las circunstancias que concurren en cada caso concreto. La presunción es el medio de prueba más utilizado, y más preciso, para acreditar que se ha producido una sucesión empresarial de hecho. No obstante requiere que se acredite fehacientemente la existencia y veracidad de los hechos base o indicios, así como que exista un nexo racional motivado que vincule dichos indicios al hecho presunto.

**DECIMONOVENA.** En cuanto a los elementos fácticos en los que la Administración tributaria fundamenta la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, de su estudio, así como del análisis de los pronunciamientos más recientes de los TSJ sobre esta cuestión, podemos destacar los indicios cuya concurrencia permite acreditar la existencia de una sucesión empresarial de hecho:

1º.- La coincidencia temporal entre el cese de la actividad de una empresa y el inicio de la actividad de la otra indica un vaciamiento premeditado de una empresa a favor de otra.

2°.- Además, el hecho de que ambas empresas compartan el mismo objeto de actividad es un indicativo, si concurre con otras circunstancias, de la continuación del responsable en la misma actividad que había desarrollado el anterior titular.

3°.- Una denominación, o un nombre comercial semejante es una circunstancia fáctica determinante para vincular a dos empresas, siempre que la semejanza sea evidente y sobrepase los límites de una simple coincidencia ocasional.

4°.- Respecto a las interrelaciones personales en la composición de ambas empresas, son circunstancias que manifiestan una vinculación clara entre la empresa que cesa en el ejercicio y aquella que lo continúa. No obstante, la participación de las mismas empresas puede no ser significativa siempre que ocupen un cargo basado en la capacitación y experiencia en la dirección de una actividad empresarial. Los vínculos familiares hasta el segundo grado constituyen un indicio de gran relevancia en la determinación de la existencia de una sucesión empresarial, debido a la confianza que se presume vincula a las personas que integran ese círculo de parentesco.

5°.- La coincidencia del domicilio de la empresa sucedida con el de la empresa sucesora, así como el desarrollo de una misma actividad en un mismo local, se consideran indicios relevantes a la hora de acreditar la existencia de una sucesión no formal, ya que, a su vez, implican el mantenimiento de la clientela.

6°.- La existencia de elementos comunes en el inmovilizado material de ambas empresas es uno de los datos fácticos que confluyen con más frecuencia en los expedientes de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa desarrollados por la Administración tributaria. No obstante, el mayor grado de fuerza probatoria de este dato deriva de la relevancia que tengan esos elementos en el ejercicio de la explotación o actividad económica objeto de sucesión.

7°.- Por lo que respecta al traspaso de trabajadores de una empresa a otra, para que este elemento tenga la consideración de hecho base el número de trabajadores traspasados debe sobrepasar los límites de la mera casualidad, o lo que es lo mismo, los traspasos deben constituir un porcentaje significativo de los trabajadores de la plantilla de ambas empresas.

8°.- La coincidencia de clientes y proveedores no es un dato fáctico relevante que pruebe la continuidad en el ejercicio de la explotación o actividad económica. Cuando una empresa cesa en su ejercicio, otra puede satisfacer esa porción de mercado vacante en esa zona geográfica.

**VIGÉSIMA.** No existe una norma general que establezca las situaciones que provocan la solución en la continuidad del ejercicio de una explotación o actividad económica, por lo que es fundamental analizar cada caso concreto para determinar si existe una sucesión empresarial a los efectos de lo dispuesto en el artículo 42.1.c) de la LGT. No obstante, del análisis jurisprudencial hemos llegado a las siguientes conclusiones:

1ª.- El vaciamiento patrimonial conlleva la solución de la continuidad en el ejercicio de la empresa solo en aquellos casos en los que la transmisión de elementos patrimoniales empleados en el ejercicio de la actividad se realiza a otros sujetos que no la continúan, así como en los supuestos en los que exista una interrupción o una paralización de la actividad a causa de la pérdida sobrevenida de los elementos patrimoniales necesarios para su ejercicio.

2ª.- El fallecimiento o la jubilación del empresario individual no implica necesariamente la interrupción del ejercicio de la empresa, ya que la misma puede sobrevivir al empresario.

**VIGÉSIMOPRIMERA.** En cuanto al estudio comparativo entre la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial de hecho y otras figuras jurídico-tributarias afines, como son, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y la simulación, todas ellas comparten la finalidad de garantizar el crédito tributario. Sin embargo, el conflicto en aplicación de la norma tributaria y la simulación se circunscriben estrictamente al procedimiento de liquidación de los tributos, mientras que la declaración de responsabilidad tributaria es el resultado de un procedimiento de recaudación autónomo seguido frente al sucesor empresarial que requiere de una previa liquidación.

**VIGÉSIMOSEGUNDA.** En relación con el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria aplicado al supuesto específico de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, hay que poner de manifiesto dos consideraciones:

1ª.- Como todo procedimiento administrativo se divide en tres fases diferenciadas: inicio, desarrollo y terminación.

2ª.- En cada una de las fases la Administración tributaria debe proteger los derechos y garantías que asisten al presunto responsable tributario.

**VIGÉSIMOTERCERA.** Por lo que respecta al inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, la competencia para iniciar este procedimiento se atribuye como norma general al órgano de recaudación, sin embargo, cuando el procedimiento se inicie con anterioridad al vencimiento del periodo voluntario de pago, los órganos competentes son los de gestión o, en su caso, los de inspección. Además, el acuerdo de inicio notificado al presunto responsable, debe contener la siguiente información:

- a) Identificación del procedimiento que se inicia, así como el presupuesto habilitante que justifica su inicio.
- b) Identificación del deudor principal de la obligación tributaria.
- c) Comunicación del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente.
- d) Información acerca del efecto interruptivo del plazo legal de prescripción.
- e) Lugar, fecha y órgano que expide el acuerdo de inicio.

**VIGÉSIMOCUARTA.** En cuanto al desarrollo del procedimiento de declaración de responsabilidad por sucesión de empresa, debemos resaltar los siguientes puntos:

1º.- Las actuaciones de comprobación e investigación varían dependiendo de si el presupuesto de hecho de la responsabilidad lo constituye una sucesión en la titularidad jurídica de una empresa, o por el contrario, una sucesión *de facto* en el ejercicio de la misma. En el primero de los casos basta con acreditar la formalización del acto o negocio jurídico traslativo de la titularidad, en el segundo, la sucesión es una cuestión de hecho que requiere una individualización de cada caso.

2º.- La Administración tributaria puede desarrollar las actuaciones necesarias para comprobar la existencia de una sucesión empresarial de hecho, contando tanto con las facultades que la LGT otorga a los órganos de recaudación como a los de inspección.

3º.- Las actuaciones de comprobación e investigación más utilizadas en el seno de este procedimiento son las siguientes:

- a) Solicitud a la Tesorería General de la Seguridad Social del Informe de Vida Laboral tanto de la empresa sucedida, como de la sucesora
- b) Requerimiento de información al Registro Mercantil
- c) Solicitud de información registral al Registro de la Propiedad
- d) Consulta de información relativa a la actividad empresarial

**VIGÉSIMOQUINTA.** En cuanto a la adopción de medidas cautelares frente al presunto responsable, la LGT y el RGR no regulan el procedimiento para ello, no obstante, del análisis de la doctrina económico-administrativa del TEAC, podemos realizar las siguientes afirmaciones:

- a) La adopción de medidas cautelares solo resulta procedente una vez iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria ya que tienen un carácter instrumental dentro de ese procedimiento.
- b) La admisión de medidas cautelares sin haberse iniciado dicho procedimiento vulnera el principio de seguridad jurídica consagrado en la CE, y la finalidad de asegurar el crédito tributario, en ningún caso, puede superponer a la seguridad jurídica de las personas que pueden verse perjudicadas con la adopción de estas medidas.

**VIGÉSIMOSEXTA.** Del análisis del trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente en el procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, hemos alcanzado las siguientes conclusiones:

1ª.- La falta de notificación fehaciente, o cualquier defecto en la misma que impida al presunto responsable acceder al expediente conlleva la anulación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria.

2ª.- El periodo de duración del trámite de audiencia es de quince días, aunque puede ampliarse en ocho días más si el expediente tiene una especial complejidad.

3ª.- En cuanto al expediente administrativo puesto de manifiesto, debe contener, necesariamente, la siguiente información:

- a) Todos los elementos que acreditan el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad tributaria, así como todos los datos y actuaciones llevadas a cabo por la Administración para la determinación de la deuda tributaria del titular anterior de la explotación o actividad económica transmitida *de facto*.
- b) Los elementos esenciales de las liquidaciones objeto de derivación, sin que sea necesario incluir el texto íntegro de las mismas.

4º.- El presunto responsable por sucesión de empresa tiene derecho de acceso al expediente del procedimiento que, en su caso, la Administración tributaria hubiera desarrollado frente al deudor principal con la finalidad de practicar la correspondiente liquidación de la deuda tributaria. En relación con esto debemos resaltar lo siguiente:

- a) No es necesario el consentimiento del deudor principal para que el presunto responsable acceda al expediente administrativo del procedimiento tributario seguido frente a él, ya que no es un tercero ajeno a la deuda tributaria, sino que se configura potencialmente como el sujeto obligado al pago de la misma.
- b) El derecho de acceso a la información que obra en poder de la Administración tributaria por parte del presunto responsable, hay que ponerlo en relación con la protección de los datos de carácter personal del deudor principal empresario individual, o de terceros que hayan mantenido o mantengan cualquier relación con el ejercicio de la explotación o actividad económica objeto de sucesión
- c) No existe vulneración de la protección de datos personales cuando los datos se refieran, exclusivamente, a la actividad o explotación económica, o hagan referencia al deudor principal en su condición de comerciante.

- d) No obstante, los datos relativos a la actividad empresarial que se encuentren relacionados con otros datos que excedan de las meras relaciones comerciales de la empresa, por ejemplo, cualquier dato personal relativo a los trabajadores, proveedores o clientes de la empresa, quedan sometidos al ámbito de aplicación de la LPD.

**VIGESIMOSÉPTIMA.** Las formas de terminación del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, son similares a las que ponen fin a cualquier otro procedimiento tributario iniciado de oficio por la Administración tributaria. En nuestro análisis, nos hemos centrado en la terminación por acuerdo de declaración de responsabilidad, del que cabe destacar lo siguiente:

1º.- Debe ser notificado en el plazo de seis meses desde la notificación del acuerdo de inicio del procedimiento. De lo contrario se produce la caducidad del procedimiento y el archivo de las actuaciones.

2º.- Debe ser un acuerdo motivado, en el que consten los datos necesarios que proporcionen al responsable tributario la información básica necesaria para su defensa.

3º.- Puede ser objeto de impugnación por parte del responsable tributario. Los motivos más frecuentemente aducidos son los siguientes:

- a) La no realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) de la LGT.
- b) Error en la determinación del alcance de la responsabilidad tributaria del responsable al incluir conceptos tributarios que no derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica y que, por tanto, no pueden incluirse en la obligación del responsable.

**VIGESIMOCTAVA.** En cuanto a las cuestiones que suscita el alcance de la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión de empresa, pueden concretarse en los siguientes puntos:



1º.- La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa no se extiende a cualquier obligación tributaria del anterior titular, sino solo a aquellas que deriven del ejercicio de la actividad o de la explotación económica.

2º.- Las obligaciones de realizar pagos a cuenta, aunque no se encuentran directamente vinculadas con el ejercicio de la empresa, hacen referencia a pagos anticipados de tributos que se encuentran relacionados con el desarrollo de la actividad, por lo que se incluyen en la obligación del responsable.

3º.- El alcance de la responsabilidad tributaria se restringe a la deuda tributaria exigida al deudor principal en periodo voluntario, por lo que no se extiende ni a los intereses de demora, ni a los recargos del periodo ejecutivo.

4º.- No obstante, no todos los intereses de demora exigibles al titular anterior de la empresa corresponden al periodo ejecutivo. De esta forma, aquellos intereses de demora devengados en periodo voluntario no constituyen la obligación del responsable, puesto que corresponden a un comportamiento negligente no imputable al sucesor de la empresa y además, no derivan del ejercicio de la actividad económica.

5º.- El responsable tributario por sucesión de empresa solo responde de los intereses de demora y de los recargos que deriven de su propio incumplimiento, pero no de los que traen causa de la falta de diligencia del anterior titular.

6º.- Por lo que respecta a la inclusión de las sanciones impuestas al deudor principal en la obligación del responsable, después de examinar los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales dictados bajo la vigencia de la antigua LGT, así como tras el análisis de la actual normativa y de la aplicación que los tribunales hacen de ella, debemos tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) La LGT vigente, en lugar de acogerse al criterio consolidado por el TS, ha incluido expresamente las sanciones en el ámbito de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa.

- b) No obstante, de acuerdo con la CE y con el Derecho Administrativo sancionador, es imprescindible que exista una implicación personal en la comisión de los hechos administrativamente sancionados.
- c) Por tanto, para exigir la responsabilidad tributaria sobre este concepto debe probarse la participación del sucesor de empresa en la comisión de la infracción tributaria que origina la sanción. La Administración tributaria solo puede derivar las sanciones impuestas al deudor principal en aquellos casos en los que en la conducta del responsable haya mediado solo, culpa o cualquier grado de negligencia.
- d) La imposición de la responsabilidad tributaria sobre una sanción a un sujeto que no ha realizado, ni ha participado en la conducta ilícita sancionada contraviene una consolidada jurisprudencia que rechaza la extensión de la responsabilidad tributaria en los supuestos de sucesión de empresa a las sanciones, por lesionar derechos fundamentales del responsable, tales como el derecho a un proceso con todas las garantías o el derecho a la presunción de inocencia.
- e) En ningún caso, las pretensiones recaudatorias puestas de manifiesto por el legislador tributario pueden vulnerar el principio de culpabilidad.

**VIGESIMONOVENA.** Todos los responsables tributarios ostentan un derecho de reembolso frente al deudor principal, independientemente de la licitud o ilicitud del acto que origina la responsabilidad del sucesor de empresa. Asimismo, la calificación de la obligación del responsable por sucesión de empresa como solidaria le otorga más posibilidades de hacer efectivo su derecho de reembolso que si hubiera sido calificada como subsidiaria.

**TRIGÉSIMA.** Para determinar el cómputo de la prescripción debemos distinguir entre la prescripción de la acción para declarar la responsabilidad del sucesor de empresa y determinar su deuda, y la prescripción de la acción para exigir el pago de la misma. El plazo para determinar la deuda del sucesor de empresa se inicia al día

siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación por parte del deudor principal.

Asimismo, hay que tener en cuenta que el cómputo de la prescripción para exigir la obligación de pago varía dependiendo del momento en el que se haya producido la sucesión de empresa. Si se produce antes de la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, comienza a contarse desde el día siguiente a la finalización del mencionado plazo de pago. Si se lleva a cabo después, se inicia a partir del momento en el que la sucesión de empresa haya tenido lugar.

**TRIGÉSIMOPRIMERA.** En aquellos supuestos en los que la actividad o explotación económica se desarrolla parcialmente en el territorio de otro Estado miembro, la Administración tributaria española puede recurrir a los mecanismos de intercambio de información establecidos en la Directiva 2011/16/CE, del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, para obtener la información necesaria en aras de determinar la existencia de una sucesión de empresa. Del estudio de esta Directiva, así como del análisis de los diferentes mecanismos de intercambio de información que en la misma se contienen, hemos alcanzado las siguientes conclusiones:

1ª.- La Administración tributaria puede requerir, así como prestar, asistencia mutua tendente al intercambio de información en todo lo relacionado con la aplicación de los tributos, lo que comprende información relacionada con la gestión y cobro de los impuestos derivados del ejercicio de la actividad o explotación económica.

2º.- El mecanismo de intercambio de información previa solicitud es que el que tiene una mayor aplicabilidad en el desarrollo de un procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria por sucesión de empresa, sobre todo, en aquellos supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad lo constituye una sucesión empresarial *de facto*. Es de aplicación subsidiaria, la Administración tributaria española sólo puede requerir la información que no pueda obtener por sí misma utilizando sus fuentes de información habituales, que, en los supuestos de sucesión en el ejercicio de una actividad o explotación económica que se realiza parcialmente en el territorio de otro Estado miembro.

**TRIGÉSIMOSEGUNDA.** En cuanto a la asistencia mutua entre Estados miembros en materia de cobro al responsable tributario por sucesión de empresa, el análisis de la Directiva 2010/24/CE, así como de su Reglamento de ejecución (UE) n° 1189/2011, nos permite realizar las siguientes consideraciones:

1ª.- El responsable tributario por sucesión de empresa, como obligado al pago de la deuda tributaria, se encuentra incluido en el ámbito de aplicación subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria según dispone el artículo 3.2.b) del Reglamento de ejecución.

2ª.- La Administración tributaria española puede realizar una petición de asistencia a cualquier otro Estado miembro en el que resida el sujeto declarado responsable por sucesión de empresa, o en el que tenga bienes para hacer frente al pago de la deuda tributaria que le ha sido derivada, siguiendo los procedimientos establecidos en la normativa comunitaria.

3ª.- El mecanismo de asistencia mutua al que acude con mayor frecuencia la Administración tributaria española se refiere a las peticiones de información:

- a) Esta petición se debe orientar exclusivamente a información pertinente a efectos de cobro que no haya podido obtener por sus propios medios. Por tanto, puede solicitar información relativa a la recaudación de la deuda tributaria que ha sido objeto de reclamación al responsable, pero no pedir información acerca de otros elementos con fines liquidatorios y no recaudatorios.
- b) Se centra en dos aspectos: El primero, si el responsable tributario por sucesión de empresa reside en el territorio del Estado miembro requerido y el segundo, si cuenta en dicho territorio con bienes o derechos de su titularidad con los que hacer efectivo el pago de la deuda tributaria.
- c) Para obtener esta información, el Estado requerido puede utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en su normativa interna. Normalmente:

4ª.- La Administración tributaria española también puede realizar peticiones de notificación en aquellos supuestos en los que sea incapaz de realizar por sí misma la notificación. No existen especialidades en cuanto a la petición de notificación de documentos al responsable tributario respecto a la petición de notificación que la Administración tributaria española puede realizar de otro documento relacionado con otros obligados al pago.

5ª.- En cuanto a la petición de medidas cautelares, la Directiva contempla esta posibilidad con la finalidad de garantizar el cobro de los créditos, siempre que lo permita la legislación nacional del Estado requerido y con arreglo a sus prácticas administrativas.



## **BIBLIOGRAFÍA**

---





AA.VV. *Guía del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. CISS. Madrid, 2015.

AAVV. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2001.

AAVV. *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2003.

ALBA GIL, C. *La delimitación IVA-TPO en las operaciones inmobiliarias*. Colección Fiscalidad Dykinson. Madrid, 2014.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. “Las entidades colectivas sin personalidad jurídica”. En AA.VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma., Libro-homenaje al profesor Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen I. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1991. Págs. 567-584.

ALESSI, R. *Principi di diritto amministrativo, II*. Giuffrè. Milán, 1966.

ALFONSO PALOP, J.F. “La responsabilidad en las sanciones tributarias”. En AA.VV. *Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*. Estudios de Derecho Judicial. Págs. 365-382

ALLORIO, E. *Diritto processuale tributario*. Ed. Torinese. Milan, 1969.

ALONSO MURILLO, F. “El denominado procedimiento frente a responsables y sucesores en la vigente LGT”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 5/2005. Págs. 37-100.

ALVARADO ESQUIVEL, M.J. “¿La responsabilidad tributaria del sucesor del negocio alcanza a las deudas por el IRPF-retenciones contraídas por el

transmitente? Comentario a la Resolución del TEAC de 9 de junio de 1993”.  
*Impuestos*. Nº 11/1995. Págs. 1426-1430.

ÁLVAREZ ARROYO, F. “Análisis jurisprudencial de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Nº 1/2002. [Documento en línea].

- “Responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica”.  
*Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Nº 5/2003. Págs. 12-16.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *La responsabilidad de los administradores de personas jurídicas en la Ley General Tributaria*. Thomson-Aranzadi. Pamplona, 2010.

ANEIROS PEREIRA, J. “La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero”. *Quincena Fiscal*. Nº 3/2013. Págs. 19-47.

APARICIO PÉREZ, A. “El concepto de explotación. Consideraciones en torno a su regulación en el Derecho Español”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 29/1981. Págs. 121-136.

ARCILA MARTÍN, M. *Régimen fiscal de la empresa*. Tecnos. Madrid, 1994.

ARGÜELLES PINTOS, J. y FELTRER BAUZÁ, F. *Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria y su aplicación práctica*. Aranzadi. Navarra, 2002.

ARIAS ABELLÁN, M.D. “El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho Español”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 42/1984. Págs. 179-208.

- “Nuevas responsabilidades tributarias tras la reforma de la LGT”. *La Ley*. Nº 4/1985. Págs. 1080-1084.
- “El régimen jurídico del responsable en la nueva Ley General Tributaria”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 123/2004. Págs. 489-516.
- “Precisiones sobre el procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: a propósito del artículo 124 del Reglamento General de Recaudación”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 131/2006. Págs. 563-598.
- “Sobre la prescripción de las obligaciones de los responsables tributarios: el régimen contenido en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude”. *Civitas. Revista Española de Derecho Tributario*. Nº 158/2013. Págs. 25-60.

ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ABALAT, S. *Procedimientos tributarios*. Marcial Pons. Madrid, 1996.

ARIÑO FERRER, E. *El deber de información de la Administración y el derecho a la intimidad*. Tomo III. La Ley. Madrid, 1995.

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

- “La responsabilidad tributaria en la sucesión de empresas”. En AA.VV. *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del*

*sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez.*  
Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2014. Págs. 2011-2031.

BAHÍA ALMANSA, B. *Análisis fiscal de la transformación de sociedades. Estudio especial de determinadas figuras societarias.* La Ley. Madrid,

BALDUCCI, D. *L'Affitto d'Azienda.* Edizioni Fag. Milán, 2007.

BARBERENA BELZUNCE, I. "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación". *Impuestos.* Nº 2/1991. Págs. 225-274.

BERLIRI, A. *Corso istituzionale di Diritto Tributario. Volumen Primo.* A. Giuffrè-Editore. Milano, 1978.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. "El alcance de la responsabilidad en la sucesión de empresa *intervivos* en la reciente jurisprudencia y doctrina administrativa. *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación.* Nº 213/2000. Págs. 79-104.

- "Novedades de la Ley General Tributaria 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión". *Centro de Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación.* Nº 255/2004. Págs. 3-70.

BONET SÁNCHEZ, P. "Régimen tributario de la transmisión de PYMES". En HERNANDO CEBRIÁ, L (Coord.). *La compraventa y otras formas de transmisión de pequeñas y medianas empresas.* Bosch. Barcelona, 2014. Págs. 401-477.

BORTOLUZZI, A e BORTOLUZZI, G. *Il trasferimento d'azienda*. UTET Giuridica. Torino, 2010.

BOSCH CHOLBI, J.L. “Los responsables tributarios en la Ley 58/2003: Aspectos controvertidos”. *Tribuna Fiscal*. Nº 173/2005. Págs. 39-52.

BROSETA PONT, M. “La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento”. *Revista de Derecho Mercantil*. Nº 107/1968. Págs. 59-106.

- *Manual de Derecho Mercantil*. Tecnos. Madrid, 1985.

CALAVIA MOLINERO, J.M. *Derecho Mercantil*. Editorial UOC. Barcelona, 1998.

CALVO ORTEGA, R. “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”. *Hacienda Pública Española*. nº 5/1970. Págs. 33-60.

- “La responsabilidad tributaria subsidiaria”. *Hacienda Pública Española*. Nº 5, 1970. Págs. 133-162.
- *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. 2ª edición. Cívitas, Madrid, 2009.
- *Curso de Derecho Financiero I*. Civitas. Madrid. 2004.

CALVO VÉRGEZ, J. “El principio de culpabilidad en la infracción tributaria a la luz de la reciente jurisprudencia”. *Crónica Tributaria*. Nº 7/2011. Págs. 3-11.

- “La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”. *Crónica Tributaria*. Nº 143/2012. Págs. 7-56.

- *La derivación de la responsabilidad tributaria*. Aranzadi-Doctrina. Pamplona, 2014.
- “La obligación de facilitar información con trascendencia tributaria por parte de las entidades financieras: marco internacional y proyección sobre nuestro ordenamiento interno (arts. 93 a 95 LGT)”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 8/2014. Págs. 267-342.

CAMPANILE, F. “La lotta alle frodi fiscali con lo scambio d’informazioni”. *Diritto Tributario Internazionale. Office Européen de lutte Anti-fraude*.

CAMPS RUIZ, L.M. *Puntos críticos del cambio de titularidad de la empresa*. Tirant lo Blanch. Valencia, 1997.

CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”. *Revista Contabilidad y Tributación-CEF*. Nº 343/2011. Págs. 49-86.

CARBAJO VASCO, D. “La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles. Análisis del artículo 40.1 de la LGT”. *Crónica Tributaria*. Nº 76/1995. Págs. 61-78.

CARRASCO PERERA, A. “Tres cuestiones sobre hipotecas e instalaciones fotovoltaicas”. *Diario La Ley*. Nº 7518/2010, Sección Tribuna. [Documento en línea].

CARRERAS MANERO, O. “El alcance de la responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas”. *Revista Aranzadi Doctrinal*. Nº 5/2009. Págs. 131-147.

- *La sucesión en el Derecho Tributario*. Aranzadi. Navarra, 2011.
- “La posibilidad (o no) de reclamar la totalidad de las obligaciones tributarias pendientes de una sociedad extinta como consecuencia de un proceso de extinción total a cualquiera de las entidades resultantes del mismo”. *Quincena Fiscal Aranzadi*. Nº 15/2011. Págs. 175-180.
- “El procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones empresariales”. *Impuestos*. Nº 13/2011. Págs. 13-26.

CASCAJERO SÁNCHEZ, M.A. *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2006.

CASTÁN TOBEÑAS, J. *Derecho Civil*. Tomo I, Vol. II. Madrid, 1982.

CASTELLANOS TORRES, J.A. “El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria”. *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*. Nº 77/2009. Págs. 165-222.

CASTILLO SOLSONA, M.M. *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por “levantamiento del velo”*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2008.

- “El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas (I)”. *Carta Tributaria Monografías*. Nº 305/1999. Págs. 1-16.

CASTRO MORENO, A. *Elusiones fiscales atípicas*. Atelier. Barcelona, 2008.

CAVAS MARTÍNEZ, F. “A vueltas con el concepto de traspaso de empresa en el Derecho Comunitario”. *Aranzadi Social*. Nº 22/2005. Págs. 645-660.

CHECA GONZÁLEZ, C. *Los responsables tributarios*. Thomson Aranzadi. Navarra, 2003.

- “Notas sobre la nueva regulación de los responsables en el Anteproyecto de la LGT”. *Jurisprudencia Tributaria*. Nº 5/2003. Págs. 21-52.
- “La responsabilidad tributaria por sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas. El nuevo titular debe responder también por las deudas pendientes, en concepto de retenciones, devengadas por el anterior empresario”. *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Paraf. Nº33/200719/2007 parte Presentación. Págs. 15-18.
- *Conceptos de empresario o profesional y de actividad económica a efectos de IVA*. Editorial Aranzadi. Navarra. 2010.

CHICO DE LA CÁMARA, P. “La responsabilidad tributaria del adquirente de una explotación económica”. En AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1997. Págs. 661-693.

CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H. *Comentarios al Código Civil. Tomo XVII, Vol. 1º B. Artículos 1261 a 1280 del CC*. EDERSA. Madrid, 2004.

COLLADO YURRITA, M.A. “Los intereses de demora en la Ley General Tributaria”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 56/1987. Págs. 493-522.



- COMBARROS VILLANUEVA, V. E. “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 23/1979. Págs. 381 y ss.
- CORCUERA TORRES, A. *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. Marcial Pons-CEF. Madrid, 1998.
- CORDERO GONZÁLEZ, E.M. “Las medidas cautelares tributarias”. En AAVV. *Procedimientos tributarios: Aspectos prácticos*. Bosch. Barcelona, 2014. Págs. 107-145.
- CORRAL GUERRERO, L. “La comunidad de bienes empresarial”. En AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid, 1997. Págs. 231-250.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. *Ordenamiento Tributario Español*. Civitas. Madrid, 1985.
- CRUZ AMORÓS, M. “El intercambio de información y el fraude fiscal”. *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional-Información Comercial Española*. Nº 825/2005. Págs. 173-188.
- DAGO ELORZA, I. “Art. 177. Procedimiento de recaudación frente a sucesores”. En HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (Coord.). *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra, 2005. [Documento en línea].
- DE ACUÑA REIG, J.L. “Simulación”. En HUESCA BOADILLA, R. (Coord.). *Procedimientos tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y*

*Reglamentos de Desarrollo con jurisprudencia*. Vol. 1. La Ley. Madrid, 2007. Págs. 67-80.

DE LA FUENTE GARCÍA, E. *La propiedad industrial. Teoría y Práctica*. Editorial Universitaria Ramón Areces. Madrid, 2004.

DE LA HUCHA CELADOR, F. “Reflexiones por una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (I)”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 94/1997. Págs. 165-184.

DE URBANO CASTRILLO, E. NAVARRO SANCHÍS, F.J. *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*. La Ley. Madrid, 2009.

DEL RÍO CASTROMIL, E. *El proceso de ejecución de la hipoteca mobiliaria*. Editorial Montecorvo, S.A. Madrid. 1988.

DELGADO GARCÍA. A. M. *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*. Marcial Pons. Madrid, 2000.

DESDENTADO BONETE, A. “La sucesión de empresa: una nueva lectura del nuevo artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores desde la Jurisprudencia”. *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*. Págs. 241-266.

DI PIETRO, A. “La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione; la tutela del contribuente tra amministrazioni”. En AA.VV. *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*. Cedam. Padua, 2011. Págs. 639-671.

DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*. Civitas. Madrid, 1993.

- *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Vol. I*. Civitas. Madrid, 1983.

FALCÓN Y TELLA, R. *La prescripción en materia tributaria*. La Ley. Madrid, 1992.

- “La regulación sustantiva de los responsables en el Anteproyecto de la Ley general Tributaria”. *Quincena Fiscal*. Nº 10/2003. Págs. 11-17.
- “El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal”. *Quincena Fiscal*. Nº 6/2011. Págs. 7-12.
- “Inicio del periodo ejecutivo, intereses y recargos: una propuesta de reforma”. *Quincena Fiscal*. Nº 5/2013. Págs. 11-16.
- “El anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero”. *Quincena Fiscal*. Nº 10/2012. Págs. 9-14.

FANTOZZI, A. *Diritto tributario*. UTET Giuridica. Torino, 1992.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “El procedimiento de recaudación frente a sucesores”. En MERINO JARA, I. (Dir.) *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Atelier. Barcelona, 2014. Págs. 399-435.

FERNÁNDEZ CABALLERO, Z. *Las garantías del crédito tributario*. J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2014.

FERNÁNDEZ GIMENO, J. P. *Problemas de la transmisión de la empresa familiar*. Universidad de Valencia. Valencia, 1999.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. “Reflexiones en torno al responsable solidario y la solidaridad en Derecho tributario”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 91/1996. Págs. 421-436.

FERNÁNDEZ MARÍN, F. “Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all’attività nazionale di controllo”. En DI PIETRO, A. (Coord.). *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*, Università di Bologna «Alma Mater Studiorum». Bologna, 2003. Págs. 849 y ss.

FRAGUAS MASSIP, R. “El usufructo de empresa”. En AA.VV. *Problemática jurídica actual de la empresa*. Ilustre Colegio de Abogados de Valencia. Valencia, 1966. Págs. 85 y ss.

GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2005.

GALAPERO FLORES, R. “Responsabilidad tributaria subsidiaria por sucesión en la empresa. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2009 (Sala de lo Contencioso-Administrativo). *Quincena Fiscal*. Nº8/2010. Págs. 89-100.

- “La figura del responsable como obligado tributario en la Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 4/2004. Págs. 65-95.

GALIANO ESTEVAN, J. e IZQUIERDO RIVAS, J. *La responsabilidad tributaria*. CISS. Valencia, 1997.

GARCÍA VALERA, A. “Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea”. En ADAME MARTÍNEZ (Dir.) *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2012.

GARDE GARDE, M.J. “Eficacia del intercambio de información tributaria entre Estados: Experiencia de la Administración tributaria española en el ámbito de la imposición directa”. En COLLADO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Págs. 235-257.

GARRIDO DE PALMA, V.M., ANSÓN PEIRONCELY, R.. BANACLOCHE PÉREZ, J., y ARANGUREN URRIZA, F.J. *Las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2013

GIANNINI. A.D. *Instituzioni di Diritto Tributario*. Mvltà Pavcis. A. Giuffrè. Milano, 1945.

GONZÁLEZ ORTIZ, D. “La figura del responsable tributario en el Derecho Español: concepto, naturaleza jurídica y fundamento.” *Crónica Tributaria*, nº 98, 2001. Págs. 79-102.

- *La responsabilidad tributaria en el Ordenamiento Jurídico Español*. Dykinson. Madrid, 2003.
- “Los responsables tributables de las sanciones”. *Tribuna Fiscal: Revista tributaria y financiera*. Nº 192/2006. Págs. 8-15.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA. M. *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*. Comares. Granada, 2012.

HERNANDO CEBRIÁ, L. *La empresa como objeto de negocios jurídicos (un estudio a partir de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo)*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2002.

HERNANDO RIVERA, M.E. “Análisis de la Directiva 2011/16/UE: la nueva cooperación fiscal europea. *Fiscalidad local*. Enero/Marzo, 2013. Págs. 88-105.

- “El futuro de la cooperación fiscal europea: la Directiva 2011/16/UE”. En COLLAZO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Págs. 93-128.

HERRERA MOLINA, P.M. “Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos” en AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1997. Págs. 695-716.

- *La potestad de información tributaria sobre terceros*. La Ley. Madrid, 1993.

HERRERO MADARIAGA, J. “El responsable tributario”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 26/1980. Págs. 185-223.

HURTADO GONZÁLEZ, J. F. *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*. Lex Nova. Valladolid, 2001.

JURAN, J.M. *Quality Control Handbook*. McGraw-Hill. 1951.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “Diferentes enfoques para el intercambio automático de información”. *Quincena Fiscal*. Nº 16/2013. Págs. 21-54.

LARRANZ LÓPEZ, J. *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Privado. Madrid, 1952.

LASARTE LÓPEZ, R. “El papel de las normas comunitarias sobre cooperación administrativa en el ámbito de la imposición directa en la jurisprudencia del TJUE”. *Documentos. Institutos de Estudios Fiscales*. Nº 8/2014. Págs. 65-78.

LEANDRO SERRANO, M. *La lucha contra el fraude fiscal a través de la recaudación tributaria*. CEF. Madrid, 2012.

LÓPEZ LÓPEZ, H. “El artículo 43. 1 apartados g) y h) de la Ley General Tributaria”. En AA.VV. *La calidad de la producción normativa en el campo del Derecho Financiero*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2009.

- *La responsabilidad tributaria por “levantamiento del velo” (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*. Boletín Oficial del Estado. Universidad Carlos III de Madrid. Madrid, 2009.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. *Sobre deberes de información tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 1992.

- “Responsables y sucesores en las sanciones tributarias”. En BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Aranzadi. Navarra, 2010. Págs. 913-929.

LÓPEZ MOLINO, A.M. *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*. Aranzadi. Pamplona, 1997.

LORCA NAVARRETE, A.M. *Embargo, hipoteca y ejecución procesal del establecimiento mercantil*. San Esteban. San Sebastián, 1983.

LOZANO SERRANO, C. *Responsabilidad del adquirente de empresa por Deudas Tributarias anteriores a la transmisión*. Aranzadi. Navarra. 1998.

- “El procedimiento de derivación de la responsabilidad”. En BÁEZ MORENO, A., JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L’HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo II*. Aranzadi. Navarra, 2010. Págs. 707-731.
- “La prescripción de la responsabilidad tributaria”. *Quincena Fiscal*. Nº 17/2012. Págs. 63-90.

LUCAS DURÁN, M. *El acceso a los datos en poder de la Administración tributaria*. Aranzadi. Pamplona, 1997.

LUQUE MATEO, M.A. *Las medidas cautelares tributarias*. Atelier. Barcelona, 2009.

MALVÁREZ PASCUAL, L. A. y LEANDO SERRANO, M. *El procedimiento de recaudación tributaria*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2007.

MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. “El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 142/2009.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Monografías Ciencias Jurídicas. McGraw-Hill. Madrid, 1996.

MARTÍN DÉGANO, I. “Responsabilidad Tributaria por sucesión en la titularidad de la empresa (Comentario a la sentencia del TS de 15 de julio de 2000)”. *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*. Nº 18/2001. Págs. 361-372.



MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*. 1ª edición. Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007.

- “La responsabilidad tributaria en la LGT y el Derecho Comunitario”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 132/2006. Págs. 781-804.

MARTÍN REYES, M.A. *El usufructo de empresa*. Aranzadi. Pamplona, 1999.

MARTÍNEZ GINER, L.A. “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: Aspectos Novedosos”. En COLLAZO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Págs.71-92.

- *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*. Iustel. Madrid, 2008.

MARTÍNEZ GINER, L.A., MORENO GONZÁLEZ, S. y LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. “Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 8/2014. Págs. 7-31.

MARTÍNEZ LAGO. M.A. *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*. Tirant Lo Blanch. Valencia, 2008.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “Las medidas cautelares en el proceso por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias”. *Crónica Tributaria*. Nº 2/2013. Págs. 17-23.

MARTÍNEZ SALDAÑA, D. “Existe sucesión de empresa en los casos de ejecuciones hipotecarias y desahucios?” *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 34, 2013. Págs. 125-129.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. *El Reglamento de Recaudación*. Marcial Pons. Madrid, 2007.

MAURICIO SUBIRANA, S. “Notas sobre el responsable tributario tras la reforma de la Ley General Tributaria”. *Revista de Ciencias Jurídicas*. Nº 3/1998. Págs. 171-196.

- “La responsabilidad tributaria por adquisición de explotaciones económicas en la nueva Ley General Tributaria”. En AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega. Tomo I*. Lex Nova. Valladolid, 2005. Págs. 445-456.
- *El responsable tributario y la empresa*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2008.

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. “Los responsables tributarios: Aspectos generales”. *Hacienda Canaria*. nº 10/2004. Págs. 101-129.

MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F.J. “El intercambio de información tributaria en el Derecho Internacional, Europeo y Español”. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. Nº 6/2011. Págs. 1-56.

MERINO JARA, I. “Acerca de la responsabilidad tributaria”. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Nº 24/2006. Págs. 13-35.

- “La responsabilidad tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre”. *Revista de Información Fiscal*. Nº 74/2006. Págs. 41-85.

MESA GONZÁLEZ, M.J. “La sucesión en las obligaciones tributarias”. *Hacienda Canaria*. Nº10/2004. Págs. 71-101.

MICHELI, G.A. *Corso di Diritto Tributario*. Unione Tipografico-Editrice Torinese. Torino, 1984.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. “Procedimiento de recaudación”. En SÁNCHEZ BLÁZQUEZ (Coord.). *Procedimientos tributarios. Teoría, cuestiones prácticas, jurisprudencia, doctrina administrativa y bibliografía*. Tomo I. Civitas. Navarra, 2010.

- “Información y asistencia al contribuyente en la LGT. Desarrollo reglamentario futuro”. *Carta Tributaria*. Nº 10/2007. Págs. 3-25.

MORALEJO IMBERNÓN, N. *El arrendamiento de empresa*. Aranzadi. Navarra, 2004.

MORALES GALLEGO, J.L. y FUENTES GIMÉNEZ, J.A. “Recaudación tributaria”. En PELÁEZ MARTOS, J.M. y GUAITA GIMENO (Coords.) *Procedimientos tributarios*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2011. Págs. 435-480.

MORENO GONZÁLEZ, S. “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: Hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información. *Crónica Tributaria*. Nº 146/2013. Págs. 193-220.

MORO VISCONTI, R. *Cessione d'Azienda*. Maggioli Editore. Santarcangelo di Romagna, 2011.

MORÓN PÉREZ, M.C. *El régimen tributario de la transmisión de la empresa*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2007.

- “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes en los supuestos de transmisión de la empresa” *Crónica Tributaria*. Nº 131/2009. Págs. 121-152.
- “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 144/2009. Págs. 1003-1039.

NAVARRO EGEA, M. *El responsable tributario*. Iustel, Madrid, 2006.

ORTÍZ DE SOLÓRZANO AURUSA, C. “Títulos de transmisión de la empresa y relaciones laborales: las etapas de un proceso de socialización”. *Proyecto social: Revista de Relaciones Laborales*. Nº 10-11/2003. Págs. 187-207.

PABÓN DE ACUÑA, J.M. “Las responsabilidades tributarias del sucesor en la titularidad de la empresa” en AAVV. *Estudios de Derecho Tributario*. Volumen II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1979. Págs. 947-991.

PALAO TABOADA, C. “Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias”. En AA.VV. *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. CEF. Madrid, 2004. Págs. 49-84.

- *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova, Valladolid, 2009.

PALLARÉS RODRÍGUEZ, M.R. y GONZÁLEZ-FRESNEDA GEA, F. “Algunas consideraciones acerca del concepto de profesional en el sistema tributario español”. *Impuestos*. Nº1/1998. Págs. 1342-1368.

PARLATO, A. *Il responsabile d'imposta*. A. Giuffrè-Editore, Milán, 1963.

PASCUAL GONZÁLEZ, M.M. “La asistencia mutua para el cobro de créditos entre estados miembros de la Unión Europea”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 5/2008. Págs. 81-119.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. “La cooperación administrativa en la Unión Europea contra el fraude fiscal”. *Quincena Fiscal*. Nº 3/2012. Págs. 109-130.

- “La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero”. *Quincena Fiscal*. Nº 4/2013. Págs. 33-56.

PÉREZ CANET, R.M. “El pacto de reserva de dominio”. *Derecho y Opinión*. Nº 1/1993. Págs. 101-114.

PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J.L. “El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria”. En AA.VV. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Lex Nova. Valladolid, 2005. Págs. 151-166.

PÉREZ LÓPEZ, A. MOYA FERNÁNDEZ, A.J. y TRIGO SIERRA, E. “Cuestiones prácticas en las ventas de carteras de créditos”. *Revista de Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. Nº 33, septiembre de 2012. Págs. 45-62.

PÉREZ ROYO, F. “La sucesión en la deuda por el Impuesto de Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria*. Nº 3/1972. Págs. 155-165.

- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas. Madrid, 2013.

PITA GRANDAL, A.M. *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Marcial Pons. Madrid, 1998.

RIBES RIBES, A. “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la Directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”. En COLLAZO YURRITA, M.A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (Coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*. Atelier. Barcelona, 2012. Págs. 129-158.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. “Las garantías del crédito tributario”. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, nº 30/1981. Págs. 179-219.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. “La prescripción de la obligación del responsable en la nueva Ley General Tributaria”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 4/2004. Págs. 9-63.

- *El interés de demora en la Ley General Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1999.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. “El Intercambio de información entre Estados y su incidencia probatoria”. *InDret, Revista para el análisis del Derecho Financiero*. Nº 3/2012. [Documento en línea].

- *La prueba en Derecho Tributario*. Thomsom-Aranzadi. Pamplona, 2007.

RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, G. “La responsabilidad por sucesión en la actividad empresarial. Comentario a la resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2003”. *Boletín Tributario*. Nº 14/2004. [Documento en línea].

ROMERO PLAZA, C. y SERANTES PEÑA, F. *Responsables y responsabilidad tributaria*. CISS, 1ª Edición. Valencia, 2009.

ROZAS VALDÉS, J.A. *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*. Marcial Pons, IEF. Madrid, 1993.

RUBIO SOLER, C.L. “La recaudación en la LGT”. En AAVV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2004. Págs. 635-672.

RUIBAL PEREIRA, L. “La nueva regulación de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas como supuesto de responsabilidad tributaria” en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, 2005. Págs. 457-494.

- *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*. Lex Nova. Valladolid, 1999.

RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, C. “Alcance de la responsabilidad del adquirente de explotaciones económicas: Art. 42.1.C.”. *Nueva Fiscalidad*. Nº 10/2005. Págs. 83-126.

RUIZ DE VELASCO Y DEL VALLE, A. *Manual de Derecho Mercantil*. Universidad Pontificia de Comillas. Madrid, 2007.

RUIZ HIDALGO, C. *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes..* Marcial Pons. Madrid, 2009.

- “La responsabilidad por levantamiento del velo”. *Quincena Fiscal*. Nº3/2011.

RUIZ TOLEDANO, J.I. “Conflicto en aplicación de la norma tributaria”. En AA.VV. *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova. Valladolid, 2010.

SAINZ DE BUJANDA, F. “La responsabilidad tributaria en régimen de solidaridad”. En *Hacienda y Derecho*. Vol. VI. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1973. Págs. 290 y ss.

SÁNCHEZ GALIANA, J. A. “Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios”, *Impuestos*, tomo II, 1985. Págs. 375-387.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Marcial Pons. Madrid, 2008.

SÁNCHEZ PINO, A. J. “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”. *Quincena Fiscal*. Nº 19/2010. Págs. 67-87.

SÁNCHEZ VILLAVARDE, A. “Alcance de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad empresarial: inclusión de las deudas no devengadas en el momento de la sucesión. *Aranzadi Doctrinal-Fichas de Jurisprudencia*. Nº 4/2012.



SANTOLAYA BLAY, M. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. CISS. Valencia, 2008.

- *Declaraciones sin ingreso: fraude fiscal y responsabilidad (Art. 43.2 de la LGT)*. CISS. Madrid, 2014.

SAPONARO, F. *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea. Accertamento e riscossione*. Tangram. Trento, 2012.

SAVIOLI, G. *Le operazioni di gestione straordinaria*. Giuffrè. Milán, 2008.

SEMPERE NAVARRO, A.V. y CAVAS MARTÍNEZ, F. “Clarooscuros en el nuevo régimen jurídico de la sucesión de empresa”. *Aranzadi Social*. Nº 10/2001. [Documento en línea].

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S. “El procedimiento de recaudación frente a los responsables”. En AAVV. *Procedimiento tributario: Aspectos prácticos*. Bosch. Barcelona, 2014. Págs. 365-397.

SIMÓN ACOSTA, E. “Sucesión en la titularidad de empresa”. En AA.VV. *Enciclopedia jurídica básica*. Vol. IV. Civitas. Madrid, 1995.

SOLANA VILLAMOR, F. “El deber de colaboración de la Ley General Tributaria”. *Crónica Tributaria*. Nº 50/1987. Págs. 225-243.

TEJERIZO LÓPEZ, J. M. “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”. *Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 100/1998. Págs. 691-727.

TOVILLAS MORÁN, J.M. “La dimensión aplicativa de la Directiva comunitaria de intercambio de información tributaria”. *Quincena Fiscal*. Nº 10/2013. Págs. 19-33.

TRONCOSO REIGADA, A. *La Protección de Datos Personales. En Busca del Equilibrio*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2011.

VALENTE, P. y VINCIGUERRA, L. *Scambio di informazioni. Profili applicativi nelle verifiche*. IPSOA. Milán, 2013.

VARA DE PAZ, N. “El arrendamiento de empresa”. *Cuadernos de Derecho y Comercio*. Nº 4/1988. Págs. 49-92.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*. Thomson-Aranzadi. Navarra, 2004.

**REFERENCIAS JURISPRIDENCIALES Y DOCTRINA  
ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA**

---



## **TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

- STJUE C-51/00- Temco, de 24 de enero de 2002.
- STJUE C-108/10- Scattolon, de 6 de septiembre de 2011.
- STJUE C-328/13 - Österreichischer Gewerkschaftsbund de 11 de septiembre de 2014.

## **TRIBUNAL SUPREMO**

- STS (Sala de lo Social) de 20 de diciembre de 2012 (Rec. N° 527/2012)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de octubre de 1982
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de octubre de 1987
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de mayo de 2008 (Rec. N° 8341/2002)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 11 de junio de 2012 (Rec. N° 6252/2009)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de marzo de 2004 (Rec. N° 8738/1998)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) 16 de noviembre de 1992.
- STS (Sala de lo Social) de 24 de noviembre de 1987
- STS (Sala de lo Social) de 22 de junio de 1983
- STS (Sala de lo Social) de 27 de junio de 1983
- STS (Sala de lo Social) de 23 de octubre de 1984

- STS (Sala de lo Social) de 11 de diciembre de 1985
- STS (Sala de lo Social) de 5 de marzo de 1987
- STS (Sala de lo Social) de 11 de octubre de 2012 (Rec. N° 4743/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 24 de septiembre de 1999 (Rec. N° 7687/1994)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de Junio de 2001 (Rec. N° 3109/1996)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de julio de 2014 (Rec. N° 5175/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de octubre de 1992 (Sent. N° 3473/1992)
- STS (Sala de lo Social), de 24 de septiembre de 2012 (Rec. N° 3252/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 25 de septiembre de 2012 (Rec. N° 3023/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) 26 de mayo de 1994 (Rec. N° 2596/1993)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de octubre de 2009 (Rec. N° 7164/2004)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 3 de octubre de 2003 (Rec. N° 6130/1998)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 31 de enero de 2007 (Rec. N° 6991/2001)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 6 de octubre de 2003 (Rec. N° 6130/2008)
- STS (Sala de lo Social) de 26 de febrero de 2013 (Rec. 684/2012)

- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 7 de marzo de 2014 (Rec. N° 3276/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de abril de 2014 (Rec. N° 1994/2012)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 17 de abril de 2013 (Rec. N° 124/2012)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 11 de febrero de 2010 (Rec. N° 1707/2003)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 22 de junio de 2015 (Rec. N° 502/2014)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de abril de 2003 (Rec. N° 5327/1998)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de abril de 1999 (Rec. N° 4003/1998)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de marzo de 2012 (Rec. N° 5963/2008)
- STS (Sala de lo Social) de 10 de mayo de 2013 (Rec. N° 683/2012)
- STS (Sala de lo Social) de 27 de mayo de 2013 (Rec. N° 825/2012)
- STS (Sala de lo Civil), de 1 julio de 1984
- STS (Sala de lo Civil), de 18 junio 1988
- STS (Sala de lo Civil), de 23 de septiembre de 1990
- STS (Sala de lo Civil), de 16 de septiembre de 1991 (Rec. N° 1917/1989)
- STS (Sala de lo Civil), 8 de febrero de 1996 (Rec. N° 2280/1992)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de enero de 2014 (Rec. N° 4345/2011)

- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 21 de mayo de 2012 (Rec. N° 3707/2008)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de junio de 2013 (Rec. N°. 5310/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 20 de junio de 2014 (Rec. N° 2866/2012)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de diciembre de 2010 (Rec. N° 289/2006)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de junio de 2013 (Rec. N° 2259/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 5 de junio de 2013 (Rec. N° 988/2012)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de mayo de 2011 (Rec. N° 2218/2006)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de mayo de 2012 (Rec. N° 1282/2009)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de mayo de 1994 (Rec. N° 2596/1993)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 21 de enero de 2011 (Rec. N° 4107/2006)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 16 de junio de 2011 (Rec. N° 2799/2008)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de septiembre de 2013 (Rec. N° 77/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 2 de octubre de 2008 (Rec. N° 283/2004)



- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de julio de 2000 (Rec. N° 2971/1995)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 6 de octubre de 2003 (Rec. N° 6130/1998)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de noviembre de 2010 (Rec. N° 4941/2007)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 28 de noviembre de 2013 (Rec. N° 3942/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 26 de septiembre de 2012 (Rec. N° 4150/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 26 de septiembre de 2012 (Rec. N° 3666/2011)
- STS n° 6786/2012 (Sala de lo Social) de 26 de septiembre de 2012 (Rec. N° 3661/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 24 de septiembre de 2012 (Rec. N° 3665/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. N° 3735/2010)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de octubre de 2012 (Rec. N° 5663/2011)
- STS Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 10 de diciembre de 2008 (Rec. N° 3941/2006)
- STS (Sala de lo Social) de 12 de febrero de 2013 (Rec. N° 685/2012)
- STS (Sala de lo Social) de 7 de noviembre de 2012 (Rec. N° 4138/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 14 de noviembre de 2012 (Rec. N° 3024/2011)
- STS (Sala de lo Social), de 20 de diciembre de 2012 (Rec. N° 527/2012)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de febrero de 2003 (Rec. N° 673/1998)

- STS (Sala de lo Social) de 5 de noviembre de 2012 (Rec. N° 3946/2011).
- STS (Sala de lo Social) de 14 de noviembre de 2012 (Rec. N° 3939/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 14 de noviembre de 2012 (Rec. N° 3937/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de diciembre de 1998 (Rec. N° 4678/1993)
- STS (Sala de lo Social) de 17 de diciembre de 2012 (Rec. N° 530/2012)
- STS (Sala de lo Social) de 19 de diciembre de 2012 (Rec. N° 4036/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 19 de diciembre de 2012 (Rec. N° 826/2012)
- STS (Sala de lo Social) de 20 de diciembre de 2012 (Rec. N° 3754/2011)
- STS (Sala de lo Social) de 6 de noviembre de 2012 (Rec. N° 3660/2011)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de marzo de 1995 (Rec. N° 2952/1991)
- STS (Sala de lo Social) 25 de febrero de 2002 (Rec. N° 4293/2000)
- STS (Sala de lo Social) de 28 de febrero de 2007 (Rec. N° 2633/2001)
- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 2 de octubre de 2008 (Rec. N° 6991/2001)

## **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- STC n° 136/1999, de 20 de julio
- STC n° 141/1996, de 16 de septiembre
- STC n° 164/1995, de 13 de noviembre
- STC n° 198/1995, de 21 de diciembre

- STC n° 254/2000, de 30 de octubre
- STC n° 55/1996, de 27 de abril
- STC n° 62/1982, de 15 de octubre
- STC n° 85/2006, de 27 de marzo
- STC n° 96/2012, de 7 de mayo
- STC n° 292/2000, de 30 de noviembre

### **AUDIENCIA NACIONAL**

- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de enero de 2011. (Rec. N° 209/2009)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 25 de junio de 2012. (Rec. N° 206/2011)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 11 de noviembre de 2013 (Rec. N° 94/2013)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de mayo de 2013 (Rec. N° 71/2013)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de marzo de 2012 (Rec. N° 666/2010)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de mayo de 2014 (Rec. N° 219/2013)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 1 de diciembre de 2003 (Rec. N° 1700/2001)

- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de junio de 2002 (Rec. N° 569/2001)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 26 de noviembre de 2001 (Rec. N° 246/1999)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 20 de enero de 2014 (Rec. N° 153/2013)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de mayo de 1997 (Rec. N° 1772/1993)
- SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 19 de abril de 1994 (Rec. N° 531/1992)

#### **TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de octubre de 2011 (Rec. N° 15/2007)
- STSJ Andalucía, Granada, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de octubre de 2012 (Rec. N° 1393/2006)
- STSJ Aragón, Zaragoza (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de julio de 2010 (Rec. N° 228/2009)
- STSJ Canarias (Sala de lo Social), de 21 de enero de 2000 (Rec. N° 861/1999).
- STSJ Asturias (Sala de lo Social), de 6 de junio de 2014 (Rec. N° 1096/2014).
- STSJ Castilla La Mancha, Albacete (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 23 de marzo de 2015 (Rec. N° 329/2011).
- STSJ Castilla y León, Burgos (Sala de lo Social), de 23 de julio de 2013 (Rec. N° 331/2013).

- STSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de septiembre de 2014 (Rec. N° 718/2011).
- STSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 21 de junio de 2013 (Rec. N° 1812/2009)
- STSJ Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 21 de marzo de 2014 (Rec. N° 1451/2010)
- STSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 3 de noviembre de 2006 (Rec. N° 113/2003)
- STSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 6 de mayo de 1999 (Rec. N° 174/1999)
- STSJ Cataluña (Sala de lo Social) de 16 de junio de 2014 (Rec. N° 2643/2014)
- STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de junio de 2012 (Rec. N° 1585/2011)
- STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 16 de mayo de 2013 (Rec. N° 684/2010)
- STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 8 de julio de 2008 (Rec. N° 1140/2006)
- STSJ de Andalucía, Granada (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de octubre de 2011 (Rec. N° 2747/2004)
- STSJ de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de febrero de 2012 (Rec. N° 1072/2009)
- STSJ de Cantabria (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 12 de septiembre de 2000 (Rec. N° 549/1999)
- STSJ de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de octubre de 2013 (Rec. N° 348/2012)

- STSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de junio de 2013 (Rec. N° 1867/2009)
- STSJ de Castilla-La Mancha, Albacete (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 17 de julio de 2000 (Rec. N° 263/1998)
- STSJ de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 23 de octubre de 2013 (Rec. N° 603/2009)
- STSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de marzo de 2007. (Rec. N° 1114/2003)
- STSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de julio de 2006 (Rec. N° 187/2003)
- STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 30 de septiembre de 2008 (Rec. N° 595/2004)
- STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 26 de septiembre de 2011 (Rec. N° 17/2007)
- STSJ Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de marzo de 2015 (Rec. N° 249/2014)
- STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 5 de marzo de 2012 (Rec. N° 16213/2010)
- STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 28 de enero de 2000 (Sent. N° 56/2000)
- STSJ Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 13 de diciembre de 2002 (Rec. N° 416/2000)
- STSJ Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de abril de 2008 (Rec. N° 229/2005)
- STSJ Islas Canarias, Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de diciembre de 2014 (Rec. N° 59/2012)

- STSJ Islas Canarias, Las Palmas (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de noviembre de 2003 (Rec. N° 1407/2000)
- STSJ La Rioja (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 13 de marzo de 2003 (Rec. N° 252/2002)
- STSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 24 de abril de 2008 (Rec. N° 853/2004)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 15 de febrero de 2013 (Rec. N° 274/2008)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 25 de noviembre de 2010 (Rec. N° 67/2006)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 3 de mayo de 2013 (Rec. N° 18/2009)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de junio de 2004 (Rec. N° 1026/2001)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 18 de junio de 2004 (Rec. N° 1029/2001)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 9 de julio de 2003 (Rec. N° 1075/2000)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de septiembre de 2010 (Rec. N° 112/2006)
- STSJ Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de octubre de 2006 (Rec. N° 1000/2003)
- STSJ Navarra (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 10 de abril de 2013 (Rec. N° 213/2012)
- STSJ País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 30 de octubre de 1995 (Rec. N° 1760/1992)

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

- RTEAC nº 00/108/2007, de 27 de febrero de 2008
- RTEAC nº 00/1231/2009, de 22 de octubre de 2008
- RTEAC nº 00/378/2002 de 21 de noviembre de 2002
- RTEAC nº 00/7996/1998, de 30 de noviembre de 2000
- RTEAC nº 00/4648/1998, de 30 de noviembre de 2000
- RTEAC nº 00/1312/2000 de 13 de septiembre de 2001
- RTEAC nº 00/155/2006 de 13 de junio de 2007
- RTEAC nº 00/1580/2009 de 7 de octubre de 2009
- RTEAC nº 00/1854/2002 de 23 de octubre de 2003
- RTEAC nº 00/1907/2007, de 10 de septiembre de 2008
- RTEAC nº 00/2156/2007 de 13 de febrero de 2008
- RTEAC nº 00/2654/2007 de 5 de noviembre de 2008
- RTEAC nº 00/3126/1998 de 12 de mayo de 2000
- RTEAC nº 00/3126/1998 de 12 de mayo de 2000
- RTEAC nº 00/3540/2006 de 16 de abril de 2008
- RTEAC nº 00/4046/2006, de 21 de noviembre de 2007
- RTEAC nº 00/4382/2002, de 25 de septiembre de 2003
- RTEAC nº 00/5749/1999 del TEAC, de 26 de abril de 2001
- RTEAC nº 00/5749/2009 de 26 de abril de 2001
- RTEAC nº 00/6752/2012, de 20 de mayo de 2014



- RTEAC nº 00/7242/2008, de 23 de septiembre de 2009
- RTEAC nº 00/7273/1999 de, de 24 de mayo de 2001
- RTEAC nº 00/8901/1998 de 24 de febrero de 2000
- RTEAC nº 001769/2006, de 14 de mayo de 2008
- RTEAC nº 005411/1998 de 26 de enero de 2000
- RTEAC nº 00/7242/2008, de 23 de septiembre de 2009
- RTEAC nº 00/7730/2008, de 23 de junio de 2009
- RTEAC nº 001039/2006, de 2 de abril de 2008
- RTEAC nº 00/7465/2000, de 18 de diciembre de 2008
- RTEAC nº 001586/2007, de 3 de diciembre de 2008
- RTEAC nº 00/1619/2007, de 8 de octubre de 2008
- RTEAC nº 00/1028/2007, de 24 de septiembre de 2008
- RTEAC nº 00/1907/2007, de 10 de septiembre de 2008
- RTEAC nº 00/2404/2007, de 28 de mayo de 2008
- RTEAC nº 00/949/2007, de 12 de marzo de 2008

#### **DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- Nº V2634-10, de 3 de diciembre de 2010
- Nº V3565-13, de 11 de diciembre de 2013
- Nº V2105-15, de 10 de julio de 2015
- Nº V2193-15, de 15 de julio de 2015
- Nº V2374-15, de 28 de julio de 2015

- N° V2033-15, de 30 de junio de 2015
- N° V1153-14, de 25 de abril de 2014
- N° V0937-05, de 24 de mayo de 2005

