



“la inclusión de sanciones en el ámbito objetivo de la responsabilidad del adquirente de empresa es inconstitucional por infracción al principio de personalidad de la pena”

406

La Obligación de Pagar las Deudas Tributarias Pendientes en los Supuestos de Transmisión de la Empresa en el Ordenamiento Español y Peruano. Un estudio de Derecho Comparado

María del Carmen Morón Pérez*

I. INTRODUCCIÓN

El objeto de las presentes líneas es analizar, desde el punto de vista de los ordenamientos español y peruano, la responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias derivadas del ejercicio de una explotación económica y que no han sido satisfechas aún al tiempo de transmitir la empresa. El estudio se circunscribe, por tanto, a determinar lo que ocurre con las deudas de una empresa que es enajenada, es decir, que es vendida, permutada, donada, aportada a una sociedad o transmitida *mortis causa*; quedan fuera del trabajo, por tanto, aquéllos otros supuestos en los que el patrimonio empresarial cambia de titular, pero no en virtud de su transmisión en sentido estricto, sino en virtud de la realización de determinadas operaciones societarias, como la fusión o la escisión.

En el análisis partiremos del Derecho común en la materia, es decir, de lo que la teoría general dispone respecto de la responsabilidad del cumplimiento de las deudas cuando se transmite una explotación económica, a lo que añadiremos el estudio de las peculiaridades que respecto de ella establecen las normas tributarias.

El estudio me ha llevado a comprobar que la responsabilidad del adquirente de empresa es una institución que, por ser tradicional en España, ha alcanzado en este país un desarrollo mayor que en Perú. Espero, pues, que la experiencia española, que he tratado de transmitir¹, con sus aciertos y con sus errores, pueda aportar un granito de arena para mejorar la regulación peruana.

* Profesora de Derecho Financiero y Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada.

¹ Resumiendo las conclusiones expuestas en mis trabajos: Régimen tributario de la transmisión de la empresa, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007; “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias en los supuestos de transmisión de empresa”. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, pp. 1003-1039 y “La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes en los supuestos de transmisión de la empresa”, Crónica Tributaria 131, pp. 121-152.

II. LA RESPONSABILIDAD DEL CUMPLIMIENTO DE LAS DEUDAS DE LA EMPRESA TRANSMITIDA SEGÚN EL DERECHO COMÚN

1. Según el ordenamiento español

En el Derecho español, el régimen común de las deudas en los casos de transmisión de la empresa puede concretarse en las siguientes reglas:

1. Cuando la transmisión se lleva a cabo *inter vivos*, ya sea a título oneroso o gratuito, cabe entender, salvo disposición en contrario y dado el carácter unitario de la empresa, que el adquirente asume el pago de todas las deudas empresariales, sin que tal pacto surta efectos frente al acreedor, a menos que lo consienta. Por tanto, si el adquirente paga las deudas, estaremos ante un pago por tercero y si no, ante un incumplimiento, que dará lugar a la repetición de lo abonado por el transmitente más los correspondientes intereses o ante la posibilidad de revocación de la donación.
2. Cuando la transmisión se lleva a cabo *mortis causa*, también salvo disposición en contrario y por la misma razón de su carácter unitario, cabe entender que el heredero adjudicatario o el legatario de la empresa quedan obligados frente al resto de herederos a hacer frente al pago de las deudas empresariales. No obstante, esta obligación sólo surte efectos en el ámbito de las relaciones internas de los herederos entre sí o del legatario de empresa con aquéllos, por lo que frente a los acreedores subsiste la responsabilidad solidaria de todos los herederos, quienes, si efectúan el pago, pueden repetir frente al adjudicatario o frente al legatario. Cabe, no obstante, que los acreedores consientan una verdadera novación.

A su vez, las dos reglas anteriores, pueden enunciarse de este otro modo:

1. Cuando se transmite una empresa, las deudas originadas por su ejercicio quedan de la responsabilidad del transmitente, cuando es transmisión *inter vivos* o de los herederos, cuando es transmisión *mortis causa*. Transmitentes y herederos son, pues, los deudores naturales.
2. No obstante, a falta de disposición en contra, los adquirentes *inter vivos* y los adjudicatarios o legatarios se obligan naturalmente, ante el transmitente los primeros y ante el resto de herederos los segundos y los terceros, a hacer frente a su cumplimiento. Sólo el consentimiento del acreedor puede exonerar a los deudores naturales, convirtiendo una asunción de cumplimiento en una auténtica asunción de deuda.

Las conclusiones anteriores se sustentan en que, en vida del deudor, sólo es posible su sustitución por un tercero si el acreedor lo consiente, de tal modo que a falta del consentimiento de este último, lo más que puede operarse es una simple asunción de cumplimiento, que ni

otorga al acreedor acción sobre el nuevo “deudor”, ni exonera al primitivo de su deber de cumplimiento. Únicamente por el fallecimiento del deudor y en virtud de la sucesión, se opera un cambio por subrogación en la posición deudora, en el que no interviene el acreedor.

2. Según el ordenamiento peruano

Al igual que en el Derecho español, en el Derecho peruano, para modificar una obligación por cambio de deudor es necesario el consentimiento del acreedor. Así resulta inequívocamente de los artículos 1.281, 1.282 y 1.435 de su Código Civil. Quiere ello decir que, cuando el titular de una actividad económica transmite su empresa, va a seguir siendo deudor de aquéllas obligaciones que generó la explotación de ella, por más que, en el contrato de transmisión, el adquirente se haya obligado frente a él a asumir su cumplimiento. La eficacia de este último pacto queda, pues, limitada a la relación entre transmitente y adquirente, pero no surte efectos frente al acreedor.

De igual forma, dado el carácter unitario del patrimonio empresarial, integrado por un activo y un pasivo, cabe entender que el adquirente asume naturalmente frente al transmitente la obligación de pagar todas las deudas que aparecen reflejadas en la contabilidad, sin necesidad para ello de pactarlo expresamente; el pacto expreso sólo será necesario para exonerarlo de dicha responsabilidad.

Por último y al igual que en el ordenamiento español, cuando el empresario fallece, en sus deudas quedan subrogados sus herederos, si bien en este extremo cabe señalar una diferencia sustancial y es que mientras en España el heredero responde de las deudas del causante con todos sus bienes presentes y futuros, en Perú sólo responde, en principio, “*intra vires hereditatis*”, es decir, con los bienes recibidos de la herencia. Abstracción hecha de esta diferencia, el derecho común aplicable a la responsabilidad de las deudas de la empresa es, como acabamos de señalar, sustancialmente idéntico en España y Perú.

Dicho régimen será de aplicación, en principio, a todas las deudas, salvo que el ordenamiento establezca alguna peculiaridad, como ocurre, precisamente, con las tributarias. Dicha peculiaridad no es otra sino el supuesto de responsabilidad establecido para el adquirente de la empresa, en virtud del cual la Hacienda Pública podrá reclamar al adquirente determinadas deudas del transmitente. En el derecho español, la responsabilidad del adquirente de la empresa, aunque ha generado muchos problemas interpretativos y aplicativos, a los que después me referiré, quedó expresamente establecida en la ley desde 1963. Por su parte, el legislador peruano, aunque no se refiere a ella expresamente, parece darle cabida, aunque sea tímidamente, en especial desde el Decreto Legislativo n° 953, dentro de los “responsables solidarios en calidad de adquirentes”.

A continuación, trataré de sintetizar el estado actual de la doctrina científica, administrativa y jurisprudencial de la institución en España, para concluir con algunas consideraciones sobre la figura en Perú.

III. ANALISIS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADQUIRENTE DE LA EMPRESA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL

1. Introducción: Discrepancias interpretativas en torno a su regulación normativa

A la responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a su transmisión dedica nuestra vigente LGT su art. 42.1.c). El precepto es, sin duda, heredero del conflictivo artículo 72 de la derogada LGT de 1963². Su carácter conflictivo deriva del hecho de que generó un sinfín de controversias tanto la concreción de su presupuesto de hecho, como la determinación de las consecuencias jurídicas derivadas de su realización. Respecto del presupuesto de hecho las posiciones variaron entre las que consideraron que el mismo lo integra la sucesión en sentido estricto en la titularidad de la empresa, lo que exige un título jurídico apto para transmitirla, hasta aquéllas otras que prescindían de la situación jurídica y declaran que la responsabilidad la genera no la sucesión jurídica sino la continuidad de facto en el desarrollo de la actividad, apreciada por la coincidencia de ciertos elementos significativos de la antigua y la nueva explotación.

Por su parte, las discrepancias en torno a las consecuencias jurídicas se originaron no sólo respecto a la posición del adquirente de la empresa ante la Hacienda Pública, ya sea considerándolo un sucesor, un responsable solidario o un responsable subsidiario, sino a la hora de precisar el alcance de su “responsabilidad”, tanto a propósito de los tributos a los que alcanza la misma, como de los componentes de la deuda tributaria que pueden serle exigidos.

Con todo, la doctrina del Tribunal Supremo resultaba clara al menos respecto de los tres siguientes extremos:

1. En primer lugar, de la necesidad de exigir para la aplicación del precepto la existencia de un título jurídico apto para procurar la transmisión de la empresa, ya sea *inter vivos*, *mortis causa* o a título de sucesión universal en el caso de absorciones de sociedades y operaciones societarias análogas³.
2. En segundo lugar, sobre la exclusión de su ámbito objetivo de las retenciones practicadas o que debieron practicarse en el ámbito de la empresa “transmitida” sobre las percepciones salariales de los trabajadores⁴.
3. Finalmente, respecto del carácter subsidiario de la responsabilidad del adquirente, lo que determinaba la imposibilidad de derivar frente a él la acción recaudatoria hasta tanto el transmitente no hubiera sido declarado fallido. Hasta tal punto era así que llegó a declarar nulo el artículo 13.3º RGR del 90 por calificar al adquirente de la empresa como responsable solidario⁵.

Pues bien, a pesar de ello, existieron resoluciones tanto administrativas como judiciales que contravenían la doctrina anterior⁶, incluso manteniendo, con posterioridad a la declaración de nulidad del citado precepto reglamentario, la calificación del supuesto como un caso de responsabilidad solidaria⁷.

La nueva Ley General Tributaria, como se deduce inmediatamente de una simple lectura de su art. 42.1.c), ha mediado en la polémica, poniendo fin de forma contundente a alguna de las dudas planteadas hasta su entrada en vigor -el carácter subsidiario de la responsabilidad o la inclusión de las retenciones-, pero dejando sin resolver otras muchas, aunque para alguna se ofrecen datos que podrían ayudar a afianzar una solución -el alcance del presupuesto de la norma-

Analicemos, pues, el presupuesto de hecho y las consecuencias jurídicas del precepto.

2 Vid., en relación a la responsabilidad que el mismo atribuía al adquirente de empresa, SIMÓN ACOSTA, E., “La hipoteca legal tácita en garantía de deudas tributarias”, Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su reforma (Homenaje a Saínz de Bujanda), VOL. II, IEF, 1991, págs. 1082 y ss; MARTÍN TIMÓN, M., Embargos y tercerías de la Hacienda Pública, IEF, Madrid, 1978, pp. 141-155; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La prelación del art. 73 LGT en relación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, CT, nº 24, 1978, pp. 269 y ss; DAMAS SERRANO, A.J., “Afección de bienes y derechos”, en Comentarios a la LGT y líneas para su reforma, óp. cit., Vol. I, 1991, pág. 689; AROZAMENA POVES, R., “La afección registral en los Impuestos de Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales”, en Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IEF, Madrid, 1977, pp. 47 y ss; CALVO ORTEGA, R., “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, HPE, nº 10, págs. 150-153; BAS Y RIVAS, F., “La afección de bienes transmitidos al pago del Impuesto de Derechos Reales”, RDFHP, nº 27, 1957, pp. 227 y ss; RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Comentarios a los artículos 73 y 74, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, T. I la Ley General Tributaria, Edersa, 1982, pp. 648 y ss; De la Rosa Vargas, G.R., “Las garantías específicas del crédito tributario en la transmisión de bienes” (I y II), Car.T. nº 211 y 212; FALCÓN Y TELLA, R., “Las garantías del crédito tributario”, en Cuestiones Tributarias Prácticas, La ley, 2ª edición, pp. 605 y ss.; SIERRA BRAVO, R., “Comentarios a los artículos 37 y ss RGR”, en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo XVI, Procedimiento Recaudatorio, Edersa 1983, pp. 115 y ss.; MOYA-ANGELER SÁNCHEZ, J., “Las obligaciones y responsables tributarios en sus distintas formas y modalidades: Hipoteca legal tácita, afección de bienes y derecho de prelación de la Hacienda”; CASTILLO CASTILLO, J., “Comentarios a los arts. 35 y ss RGR” en Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo XVI-B-I, Edersa 1991; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., LLOPIS GINER, F. Y DAGO ELORZA, I., Recaudación: Aspectos Sustantivos y Procedimentales. Comentarios al RD 1684/1990, CISS 1993, pp. 240 y ss.

3 Vid. entre otras, por su especial claridad, la STS de 8 de marzo de 1995 (RJ 1995, 2462) y la de 8 de Octubre de 1982 (RJ 1982, 5764).

4 Vid. STS de 15 de julio de 2000 (RJ 2000, 7273), de 26 de mayo de 1994 (RJ 1994, 4030) o de 24 de Septiembre de 1999 (RJ 1999, 8639).

5 STS de 15 de Julio de 2000 (RJ 2000, 7273).

6 A título de ejemplo, podemos citar la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2001 (JT 2001, 874) que declaró que, siguiendo a otras muchas, el ámbito de la responsabilidad del adquirente de empresa abarca las retenciones de los trabajadores o la de 26 de abril de 2001 (JT 2001, 866), que reiteró que para aplicar el precepto no es necesario un título jurídico traslativo, sino que basta la concurrencia de circunstancias fácticas que permitan apreciar una continuidad en la explotación.

7 Ejemplo notorio lo constituye la Sentencia del TSJ de Murcia de 31 de enero de 2001 (JT 2001, 840) que admite que la responsabilidad puede exigirse al adquirente de empresa con carácter solidario. De todas esas discrepancias entre la doctrina del Tribunal Supremo y otras resoluciones, tanto administrativas como judiciales, nos da cumplida cuenta en un breve, pero magistral trabajo, LOZANO SERRANO, C., “La resistencia a asumir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el art. 72 LGT”, J.T., nº 33/2001, Parte Presentación.

2. Análisis del presupuesto de hecho de la “responsabilidad” tributaria del adquirente de la empresa

La primera diferencia palpable entre el presupuesto de hecho definido en el nuevo precepto y el contenido en la derogada LGT se encuentra en que mientras ésta última se refería a la sucesión en la “titularidad”, la actualmente vigente lo hace a la sucesión en la “titularidad o ejercicio”⁸ de la explotación o actividad. Con la redacción anterior la doctrina jurisprudencial venía a entender, como acabamos de exponer, que para la aplicación del precepto era necesario, en definitiva, que el titular de la empresa celebrara un negocio jurídico apto para transmitir su titularidad a un nuevo adquirente, lo que hacía necesaria la subrogación de éste en la misma posición jurídica de aquél respecto del patrimonio empresarial, siendo, por tanto, inaplicable cuando se producía una ruptura del tracto. Por el contrario, como también expusimos en el epígrafe anterior, el TEAC venía a entender que no era necesaria la transmisión de la titularidad dominical de la empresa, bastando una mera sucesión fáctica en la actividad, lo que hacía que fuera irrelevante tanto la condición dominical o no del adquirente, como la interrupción del tracto.

Con la actual redacción del precepto, dos cosas son seguras:

1. Que para que el mismo opere no es necesario que el responsable ostente un título jurídico apto para otorgarle la titularidad dominical de la empresa, como hasta la fecha venía exigiendo la jurisprudencia, bastando para atribuir la responsabilidad “*tener su disponibilidad por cualquier concepto para el ejercicio y la asunción de resultados de la explotación*”⁹. Se ha acogido así, el acervo doctrinal¹⁰ y jurisprudencial producido en torno al art. 44 ET, que, como es sabido, regula a efectos laborales la sucesión de empresa y conforme al cual se entiende ésta producida siempre que exista un nuevo empresario, para lo que

“no es necesario ser propietario de los bienes materiales fundamentales que constituyen la empresa, pues lo importante a este respecto es la capacidad de dirección y gestión, es decir, la titularidad en la explotación del negocio”¹¹.

2. Que es irrelevante el medio utilizado para producir ese efecto de cambio en el titular de la disponibilidad sobre el ejercicio y resultado de la explotación¹². Se acoge también, pues, el acervo laboral, tanto doctrinal, como jurisprudencial, que entiende aplicable el art. 44 ET, en cualquier supuesto de cambio en la “titularidad”. Tiene así cabida, “no sólo cualquier supuesto negocial y voluntario de transmisión empresarial, sino también cualesquiera otros actos o hechos que produzcan un efecto transmisivo por mandato de la ley o como consecuencia de la actuación de una autoridad pública” o, incluso, “transmisiones empresariales de hecho producidas por la adquisición independiente de elementos aislados continuándose sin más trámites la explotación”¹³.

Así pues, se ha acogido también¹⁴, en parte, la doctrina del TEAC, avalada por alguna resolución judicial¹⁵, que declaraba que la transmisión empresarial que origina la responsabilidad del adquirente puede obedecer a causas distintas:

- a) La transmisión, pura y simple, por cualquier concepto, de la titularidad de una empresa, es decir, de la disposición sobre su gestión; a ella aluden los términos del art. 42.1.c) “*las personas o entidades que sucedan por cualquier concepto en la titularidad de explotaciones o actividades económicas*”.
- b) La adquisición por una empresa de elementos aislados de otra suficientes para continuar con la actividad de aquélla; a ella se refiere expresamente el párrafo del art. 42.1.c) que lo declara inaplicable 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*”.

8 Se recoge, pues, el matiz que incorporaba, sin el preceptivo rango legal, el art. 13.1 RGR de 1990: “Las deudas tributarias y responsabilidades derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas..., serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de las mismas”.

9 Vid. ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A., en AA.VV., Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pp. 311 y 312.

10 CAMPS RUIZ, L.M.: Régimen laboral de la transmisión de empresa, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993; Puntos críticos del cambio de titularidad de la empresa, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997. GONZÁLEZ BIEDMA, E.: El cambio de titularidad de la empresa en el Derecho del Trabajo, MTSS, Madrid, 1989. MONEREO PÉREZ, J. L.: Las relaciones de trabajo en la transmisión de la empresa, MTSS, Madrid, 1987; Fusión de sociedades y previsión voluntaria en la empresa, Ibídem, Madrid, 1996; La noción de empresa en el Derecho del Trabajo y su cambio de titularidad, Ibídem, Madrid, 1999; Transmisión de empresa en crisis y derecho concursal, Comares, Granada, 1999; RODRÍGUEZ PIÑERO BRAVO-FERRER, M.: “El carácter indisponible del artículo 44 ET”, Relaciones Laborales, 1988-I. VALDÉS DAL-RE, F.: “Problemas de determinación del convenio colectivo aplicable en la transmisión de empresa”, Relaciones Laborales, 1986-I; “Diálogos en convergencia y divergencia entre el legislador comunitario y el Tribunal de Justicia Europeo (A propósito de la reforma de la legislación sobre transmisión de empresa)”, (I) y (II), Relaciones Laborales, nº 23-24, 2000.

11 Vid. STS 16 de mayo de 1990.

12 Se opta así por un determinado efecto, en vez de aludir a las formas o títulos que dan lugar al mismo.

13 Se acoge, pues, cualquier supuesto de transmisión empresarial transparente o no transparente, entendiendo por los primeros aquéllos “producidos por concurrencia en la transmisión de título y objeto claros -compraventa o permuta, arrendamiento de negocio, dación en pago, absorción y fusión de entidades, etc.-”, siendo los segundos “los carentes de transparencia, por simulación o encubrimiento, por incidencia de circunstancias impuestas -v.gr. venta o subasta judicial- o meramente de hecho”; vid. ALBIOL MONTESINOS, CAMPS RUIZ, LÓPEZ GANDÍA, SALA FRANCO: Derecho del Trabajo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 513 y ss.

14 En parecidos términos se manifiesta ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, óp. cit., p. 311.

15 Vid. SAN de 21 de julio de 2003. “Tal adquisición por separado, por distintas personas, y en distintos actos de elementos aislados permitía en ocasiones continuar la actividad sin asumir la responsabilidad, lo que venía a constituir un acto en fraude de ley”; son palabras de CALVO ORTEGA, R., “Obligados tributarios”, óp. cit., p. 174.

- c) La sucesión de hecho, producida cuando una empresa cesa aparentemente en su actividad, continuándola realmente bajo otra apariencia distinta, pero utilizando buena parte de los elementos de aquélla; esta última tiene cabida en la referencia que hace el precepto a la sucesión no en la titularidad sino en el mero “ejercicio” de explotaciones o actividades.

Con todo, siendo innegable que el nuevo precepto da cobertura a las tres causas, bajo cualquiera de las que el nuevo empresario sería responsable de las deudas generadas por la actividad del antiguo, la tercera permitiría también sin lugar a dudas, de resultar defraudados los derechos de la Hacienda pública acreedora, aplicar la teoría del levantamiento del velo y considerar -al menos hasta la entrada en vigor de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal¹⁶- obligados tributarios principales *in solidum* no sólo al transmitente y al adquirente -uno de los cuales ha de ser necesariamente una sociedad-, sino también a quienes se esconden bajo el velo de la/s sociedad/es implicada/s¹⁷.

La doctrina del TS era perfectamente aplicable, según entendemos, hasta la entrada en vigor de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, que ha establecido dos supuestos de responsabilidad tributaria “por levantamiento del velo”¹⁸. El presupuesto de hecho de ambos exige la concurrencia de los siguientes requisitos: 1º.-Que determinadas personas o entidades ejerzan el control efectivo, directo o indirecto, de una entidad jurídica¹⁹; 2º.-Que se acredite que la entidad “controlada” ha sido creada para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública de las personas o entidades “controladoras”; 3º.-Que las personas o entidades “controladoras” y la “controlada” estén integradas por los mismos sujetos o esferas económicas o exista entre ellas confusión o desviación patrimonial.

Como puede observarse, el presupuesto de hecho de los nuevos supuestos de responsabilidad lo único que hace es detallar los requisitos que se exigen para aplicar la teoría del levantamiento del velo; por tanto, desde este punto de vista, las nuevas letras g) y h) introducidas en el art. 43.1 LGT no hacen sino recoger en el plano normativo la tesis de nuestro TS.

Las diferencias, sin embargo, surgen de las consecuencias jurídicas derivadas de la realización del presupuesto de hecho. Mientras la tesis del TS consideraba a todos los implicados -“controladores” y “controlados”- “obligados *in*

solidum”, la LGT califica de “responsables subsidiarios” a los “controladores” respecto de las deudas tributarias de los “controlados” y viceversa, a éstos de las deudas de aquéllos. No pueden, pues, considerarse los nuevos supuestos de responsabilidad un avance en la lucha contra el fraude fiscal, sino todo lo contrario, un retroceso, en cuando que impiden aplicar una doctrina jurisprudencial que permitía considerar obligados principales a las sociedades “velo” y a todos los sujetos que se esconden detrás de ellas²⁰.

Pues bien, de cualquier forma, fuera de las dos conclusiones reseñadas -irrelevancia de la titularidad dominical del adquirente y del título jurídico a través del cual se opere la transmisión-, la nueva ley general tributaria no proporciona nuevos elementos de juicio para resolver de forma inequívoca las demás dudas planteadas en torno al presupuesto de hecho del derogado art. 72, en concreto acerca de si es necesario o no el mantenimiento del tracto. Como vimos, para la doctrina jurisprudencial, al exigir el precepto una sucesión jurídica, era necesario que el adquirente se subrogara jurídicamente en la posición del transmitente, lo que exigía tanto el mantenimiento del tracto como que no hubiera solución de continuidad entre la explotación desarrollada por transmitente y adquirente; de igual modo, una vez operada esa sucesión era irrelevante que el adquirente continuara o no con la empresa.

Por el contrario, la doctrina administrativa entendía, como también vimos, que lo esencial era que un nuevo sujeto continuara con la explotación de la empresa que con anterioridad había explotado otro distinto, con independencia de que el tracto se hubiera o no interrumpido y de que, en definitiva, hubiera existido o no solución de continuidad entre la explotación realizada por uno y otro. Era, pues, para esta doctrina necesaria la continuación de la actividad.

El nuevo art. 42.1.c) no ofrece expresamente criterios claros para resolver de forma irrefutable esta polémica, aunque un análisis detenido del precepto creo que puede arrojar mucha luz. El presupuesto de hecho se integra por la sucesión “*en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas*”, sin que concurra en las adquisiciones de elementos aislados, “*salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad*”. De una lectura atenta del mismo resulta necesaria la concurrencia de los siguientes elementos:

1. Una empresa o actividad económica que continúa desarrollándose²¹.

16 Ley 36/2006, de 29 noviembre

17 La doctrina del levantamiento del velo fue aplicada al ámbito tributario por nuestro Tribunal Supremo en la Sentencia de 19 de abril de 2003.

18 Así se califican expresamente en la disposición transitoria cuarta de la propia ley, cuyo art. 5.5 añade dos nuevas letras, la g) y la h), al art. 43.1 LGT.

19 O bien, que dos entidades estén sometidas a la misma voluntad rectora.

20 Desde otro punto de vista, FALCÓN Y TELLA, R., Quincena Fiscal, n° 3/2007, p. 4, concluye respecto de los supuestos de responsabilidad por levantamiento del velo que “o bien se ha cometido un delito, en cuyo caso la Hacienda pública no puede actuar, o bien no existe voluntad de impedir la eficacia de un embargo, en cuyo caso no puede exigirse la deuda ni la sanción a una persona distinta del obligado”.

21 En opinión de RUIBAL PEREIRA, L., Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, CEF, 2004, p. 145, “la mención al ejercicio tiene una consecuencia inmediata: el nuevo empresario debe seguir en la misma actividad que el anterior. A diferencia de lo que sucedía con la anterior ley, limitada a la titularidad, no es suficiente con que los activos y pasivo se transmitan, es necesario además que se continúe con la misma actividad”.

2. Un cambio en el titular de la empresa o actividad²².

Así pues, si bien se mira, el precepto será de aplicación ante cualquier supuesto de cambio en la titularidad de la empresa, es decir, siempre que una empresa o actividad perteneciente a una persona haya pasado a depender en su gestión y en sus resultados de otra distinta, cualquiera que fuere el medio jurídico que provocó ese efecto y, por tanto, con independencia de las relaciones existentes entre uno y otro titular y de una eventual interrupción temporal de la actividad²³. Es decir, el presupuesto es mucho más amplio que la transmisión de la empresa²⁴. Esta es, en mi opinión, la verdadera novedad de la nueva Ley General Tributaria en cuanto al presupuesto de hecho de la norma que estudiamos: se ha pasado de regular un supuesto de responsabilidad en los casos de transmisión de empresa, a regularlo para los de cambio en la titularidad empresarial²⁵.

Lo decisivo, en cualquier caso es, pues, el mantenimiento de la identidad de la empresa²⁶. La empresa es una institución unitaria con identidad propia en el mercado, que si bien tiene una base patrimonial, no puede identificarse con ella, por lo que es posible el mantenimiento de la misma aun cuando no se conserve el patrimonio en su totalidad y, viceversa, que manteniéndose íntegro dicho patrimonio no perviva la empresa. Determinar en cada

caso concreto cuándo se ha operado un cambio en la titularidad de una empresa es el eterno problema de la integración de conceptos jurídicos indeterminados que, en última instancia, corresponde a los tribunales de justicia.

En el ámbito laboral, del que, según hemos dicho, ha tomado fundamentalmente la norma tributaria su presupuesto de hecho, se cuenta ya con un sólido acervo jurisprudencial, tanto por obra de los pronunciamientos del TJCE²⁷ en torno a la aplicación de las directivas relativas a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los trabajadores en caso de traspaso de empresas²⁸, como del TS²⁹ en aplicación del art. 44 ET.

Dicha doctrina puede ser aplicada al ámbito tributario, donde la jurisprudencia tuvo ocasión de pronunciarse en términos similares a ella bajo la vigencia de la anterior LGT, declarando que lo que se exige es la transmisión -el cambio en la titularidad bajo la vigente redacción-, “*de un conjunto o complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de habitualidad a la obtención de lucro*”³⁰, o, lo que es igual, que se precisa el traspaso de la “*organización de actividades y del entramado de relaciones, algunas tan importantes como la clientela, que integran su concepto*”³¹. En definitiva, se requiere el cambio en la titularidad “*de una organización socioeconómica que da cohesión*

- 22 En palabras de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios..., óp. cit., p. 309 “queda claro, pues, que se toman por eje dos nociones interrelacionadas: la de sucesión en la titularidad de la explotación o actividad, y en cuanto viene implicada por la anterior, la de continuidad en ellas; nociones que tiene por soporte objetivo unas explotaciones y actividades económicas como conjunto patrimonial unitario o autónomo y dinámico generador de relaciones jurídicas en las que se subroga el adquirente”.
- 23 Se da cabida, en definitiva, a lo que la doctrina laboralista considera tanto cambios transparentes como no transparentes en la titularidad de la empresa; sobre ello, vid. ALBIOL MONTESINOS, CAMPS RUIZ, LÓPEZ GANDÍA Y SALA FRANCO, Derecho del Trabajo, Tirant lo Blanch, Valencia, 2001, pp. 513 y ss.
- 24 Es curioso cómo bajo la vigencia del art. 72 LGT del 63, RUBIO VICENTE, P.J., La aportación de empresa en la Sociedad Anónima, Lex Nova, Valladolid, 2001, p. 780, llegaba a una conclusión semejante: “cuando este precepto -se refiere al art. 72 LGT del 63- emplea el término sucesión en la titularidad con él no solamente se alude a la sucesión en sentido fáctico o dinámico, o sea continuidad en la actividad, sino también a los supuestos de mera adquisición en sentido estático o estrictamente jurídico, simple cambio en la titularidad”.
- 25 Se ha seguido así la evolución operada por la legislación laboral que se refiere ya expresamente en el art. 44 ET no a la transmisión de la empresa sino a un cambio en su titularidad. La diferencia la explica claramente BAZ RODRÍGUEZ, J., “Transmisión y sucesión de empresa”, publicado en www.iustel.com, p. 2.
- 26 Este es, por lo demás, el requisito básico para aplicar el artículo 44 del ET, tal y como resulta de la literalidad de su párrafo segundo y de la Directiva 2001/23/CE, del Consejo, de 12 de marzo (DOCE, L 82, 22-3-2001).
- 27 El TSJCE, al objeto de determinar la existencia de un cambio en la titularidad empresarial, ha elaborado un catálogo de elementos que han de ser tenidos en cuenta, habiendo declarado que “constituyen aspectos parciales de la evaluación global o de conjunto que debe hacerse, no pudiendo ser apreciada una transmisión por la concurrencia de alguno de ellos aisladamente” - vid. Sentencia Spijkers, de 18 de marzo de 1996-. Tales elementos son los siguientes: “el tipo de empresa o actividad de que se trate, el que se hayan transmitido o no elementos materiales como los edificios y los bienes muebles, el valor de los elementos inmateriales en el momento de la transmisión, el hecho de que el nuevo empresario se haga cargo o no de la mayoría de los trabajadores, el que se haya transmitido o no la clientela, así como el grado de analogía de las actividades ejercidas antes y después de la transmisión y la duración de una eventual suspensión de las actividades” -STJCE de 10 de diciembre de 1998, Francisco Hernández Vidal y otros, Asunto C-127/1996, C-229/1996 y C-74/1997-. En todo caso, para el TJCE, el cambio en la titularidad ha de tener por objeto “una entidad económica organizada de forma estable, cuya actividad no se limite a la ejecución de una obra determinada” -STJCE, citada, caso Hernández Vidal-, por lo que ha de ir acompañado “por el traspaso de un conjunto organizado de elementos que permita la continuidad de las actividades o de algunas actividades de la empresa cedente de forma estable” -STJCE, Sánchez Hidalgo, de 10 de diciembre de 1998-. De este modo, para el TJCE el hecho de que la actividad realizada por el antiguo y el nuevo empresario sean similares, no implica transmisión de empresa, si no se ha operado la de un conjunto de medios organizados.
- 28 Directiva 77/187/CEE, del Consejo, de 14 de febrero, modificada por la Directiva 98/50/CE, de 29 de junio y refundidas ambas por la Directiva 2001/23/CE, del Consejo, de 12 de marzo (DOCE, L 82, de 22 de marzo de 2001).
- 29 Al igual que la del TJCE, la jurisprudencia de nuestro TS en aplicación del art. 44 ET, exige la transmisión conjunta de una actividad productiva y del soporte material que la hace posible, por lo que no existirá cambio en la titularidad empresarial: 1º) “Si no se transmiten los elementos patrimoniales que configuran la infraestructura u organización empresarial básica de la explotación, pues en caso contrario lo que hay es una mera sucesión en la actividad sin entrega del soporte patrimonial necesario” -Vid. STS de 6 de febrero de 1997, de 17 de junio de 1997, de 10 de diciembre de 1997, de 27 de diciembre de 1997, de 9 de febrero de 1998, de 31 de marzo de 1998 o de 1 de diciembre de 1999-; 2º) Si sólo se transmiten bienes aislados o no organizados, pues los transmitidos “han de tener una autonomía, al menos potencial, que permita la continuación de la actividad empresarial de modo aislado o independiente” - vid. STS de 15 de abril de 1999-.
- 30 Vid. STS de 8 de Octubre de 1982 -RJ 1982/5746-.
- 31 La cita es de la misma STS de la nota anterior.

*más o menos flexible a elementos materiales, personales y financieros, determinada por su vinculación a una actividad lucrativa o esfuerzo empresarial y susceptible de ser objeto de relaciones jurídicas autónomas o diferenciadas: el factor organizatorio dinámico es base de aplicación del precepto, pues no basta la adquisición de un elemento solo y aislado del negocio, aunque sea esencial, ni de la totalidad de su base física*³².

Ahora bien, compartiendo, pues, el ámbito laboral y tributario, la necesidad de operar un cambio en la titularidad de una empresa o explotación³³, queda la duda en éste último de si el art. 42.1.c) sería de aplicación en los supuestos en que ese cambio no se opera respecto de la totalidad de la empresa, sino únicamente respecto de un centro, establecimiento o rama. En efecto, pues mientras el art. 44 ET se refiere literalmente al “cambio de titularidad de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma”, el precepto tributario lo hace sólo al de “explotaciones o actividades económicas”. Sin embargo, parece razonable entender que bajo esa expresión puede encontrar cabida cualquier supuesto en el que lo transmitido tenga una entidad funcionalmente autónoma, por lo que la norma tributaria sería de aplicación no sólo en los supuestos en los que cambie la titularidad de una universalidad empresarial, sino también en todos aquéllos en los que se transmita un simple establecimiento o un sector o rama de actividad de la empresa³⁴.

412

Operado, pues, un cambio en la titularidad de una empresa o de una parte funcionalmente autónoma de la misma, entrará en juego la responsabilidad del nuevo titular. No obstante, el art. 42.1.c) excepciona su aplicación en dos supuestos: cuando dicho cambio de titularidad se haya producido en el seno de un procedimiento concursal o cuando se haya operado “*mortis causa*”. La primera excepción es totalmente lógica, pues encuentra su fundamento en los efectos que el procedimiento concursal produce sobre el deudor concursado y sobre los créditos y bienes³⁵, al tiempo que va a impedir, lo que es elogiable, que se considere responsables a los trabajadores de una empresa concursada que, en su condición de acreedores de la misma y para impedir la pérdida de puestos de trabajo, se adjudican una parte de su activo para continuar la ac-

tividad -normalmente bajo la forma de una cooperativa o sociedad laboral-³⁶.

También suele ser considerada lógica la exclusión de la responsabilidad en los supuestos de sucesión *mortis causa*. La razón es que cuando dicha sucesión se opera los herederos ya responden solidaria e ilimitadamente de las deudas del causante, con lo que se piensa que dicha responsabilidad absorbería, caso de continuar la actividad, la del responsable por adquisición de empresa³⁷. Sin embargo, dicha exclusión va a provocar la paradoja de que el legatario de la empresa no va a responder en modo alguno de las deudas tributarias generadas por su ejercicio; en tal supuesto, el adquirente de la empresa va a ser el único sucesor del causante que no va a responder ante Hacienda de las deudas de la misma. Por esta razón, creo que el art. 42.1.c) debería haber guardado silencio sobre su inaplicación a la sucesión *mortis causa*: cuando hubiera sido un heredero el adjudicatario de la empresa, su posición de deudor principal habría efectivamente *absorvido* la de responsable, pero cuando el adquirente hubiera sido un legatario el silencio de la norma habría permitido reclamarle las deudas tributarias de la empresa.

3. Análisis de las consecuencias jurídicas propias de la “responsabilidad” del adquirente de la empresa

a) Introducción

Bajo la vigencia del art. 72 de la LGT del 63, las discrepancias interpretativas entre las resoluciones de los TTEEAA y las sentencias de los distintos órganos jurisdiccionales, no sólo se localizaban como vimos en la delimitación del presupuesto de hecho que da origen a la responsabilidad del adquirente de empresa, sino que las mismas también existían a la hora de determinar las consecuencias jurídicas de la realización de dicho presupuesto de hecho; en particular, se producían en torno a si la responsabilidad del adquirente de empresa era solidaria o subsidiaria y en orden a determinar el alcance de su responsabilidad, tanto por lo que se refiere a los tributos a los que la misma alcanzaba, como a los componentes de la deuda cubiertos por ella.

32 Son palabras de ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, óp. cit., p. 310.

33 A la pregunta que se hace CALVO ORTEGA, R., “Obligados...”, óp. cit., p. 176, de si se incluyen también el presupuesto de la responsabilidad las transmisiones de actividades profesiones, responde que sí, puesto que “una interpretación sistemática (en relación con el contexto) nos llevaría a esta conclusión ya que en el Derecho Tributario tiene esta consideración, también, los profesionales”.

34 Comparte también esta opinión ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, óp. cit., p. 310. Por su parte, para RUIBAL PEREIRA, L., Comentario sistemático..., óp. cit., p. 148, basta con que lo que se transmita sea “susceptible de explotación aislada”.

35 En este sentido, para adquirir una empresa concursada se fija un plazo para la presentación de ofertas en las que habrán de detallarse, además del precio, las deudas que se asumen y las condiciones en que se compromete a hacerlas efectivas -vid. art. 149 LC-; por ello sólo tiene sentido exigir al adquirente aquéllas deudas del concursado que ha asumido expresamente y no otras. Además, hay que tener en cuenta, siguiendo a RUIBAL PEREIRA, L., Comentario Sistemático..., óp. cit., p. 149 que “esta modificación había ya sido introducida por la Ley Concursal, Ley 22/2003, aunque con otra redacción, y el fundamento de la norma parece residir en la necesidad de garantizar la pervivencia y viabilidad de las empresas y evitar los efectos distorsionadores que se podrían ocasionar de aplicar el régimen general de la sucesión de empresas. De hecho en la legislación comunitaria en materia de derechos de los trabajadores en traspasos de empresas, mediante la Directiva 98/50/CE, este tipo de medidas ya están ya están previstas”.

36 Se quejaba de los efectos perniciosos de aplicar el antiguo artículo 72 LGT en tales supuestos, tal y como entendía el TEAC, LOZANO SERRANO, C., “La resistencia a asumir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el art. 72 LGT”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 33, 2001, Parte Presentación, p. 3.

37 Vid. sobre el particular ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios a la nueva Ley General Tributaria, óp. cit., p. 309 y la SAN de 23 de abril de 1998 -JT 1998/899-. En igual sentido, CALVO ORTEGA, R., “Obligados...”, óp. cit., p. 176.

b) Configuración jurídica del adquirente de empresa

En cuanto a la configuración jurídica del adquirente de empresa, al menos desde el punto de vista de la seguridad jurídica, el mérito de la nueva Ley General Tributaria es evidente, en cuanto que, al calificar expresamente al adquirente de empresa como responsable solidario, zanja definitivamente la polémica acerca de su configuración subjetiva³⁸. Ahora bien, siendo positiva, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la clarificación de la posición del adquirente de la empresa, no lo es tanto desde el punto de vista de la justicia tributaria, al haberse calificado como solidaria su responsabilidad.

De entrada, la misma figura del responsable puede parecer contraria a los principios de justicia tributaria, concretamente, al principio de capacidad económica, en cuanto que el responsable que, a la postre, puede resultar obligado al pago del tributo, no es el realizador del hecho imponible, esto es, quien pone de manifiesto la capacidad económica que se quiere gravar. Sin embargo, la posibilidad de reembolso de la que goza el responsable en el caso de que satisfaga la deuda del obligado principal, podría salvar el escollo de inconstitucionalidad; a pesar de ello, en muchos supuestos dicho reembolso resultará imposible, como ocurrirá en todos los casos en que el obligado principal resulte insolvente. Ello, en definitiva, supone que el responsable puede resultar definitivamente incidido por una deuda tributaria generada por la realización de un presupuesto de hecho respecto del que puede ser totalmente ajeno³⁹.

Ahora bien, la existencia de garantías que aseguren la efectividad de la deuda tributaria puede encontrar también fundamento en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁴⁰, siempre que no sean desproporcionadas con la finalidad a alcanzar. Es decir, la efectividad del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos justifica el establecimiento de garantías que aseguren la satisfacción de la deuda tributaria, siempre y cuando sean proporcionadas con la finalidad a alcanzar. Proporción que concurre cuando el responsable, a pesar de haber participado activamente en la

realización del hecho imponible, no es calificado como obligado principal⁴¹, cuando lleva a cabo, positivamente, una acción que ha redundado en perjuicio de la Hacienda Pública, dificultando bien la liquidación, bien la recaudación de las deudas tributarias del obligado principal⁴² o, finalmente, cuando incumpliendo un cierto deber de diligencia, hubiera dejado de realizar los actos impuesto por el mismo y a consecuencia de esa omisión se hubiese perjudicado a la Hacienda Pública⁴³.

En cualquiera de esos supuestos parece proporcionado asegurar las obligaciones tributarias añadiendo la garantía personal de quien en cierto modo ha contribuido activa o pasivamente, es decir, por acción u omisión, a dificultar el fiel cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias ajenas. Ahora bien, existiendo dos clases de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, lo justo sería atribuir la condición de solidario sólo a quien ha intervenido en la realización del hecho imponible o a quien ha contribuido de forma activa a dificultar la íntegra satisfacción de la obligación tributaria, dejando la calificación de subsidiario para aquél que sólo por omisión ha podido contribuir a ello⁴⁴.

Si una persona ha contribuido activamente a dificultar el cumplimiento de la obligación tributaria, parece proporcionado poder exigirle su cumplimiento desde el momento en que finalizó el plazo voluntario sin que el pago se hubiere hecho efectivo. Ahora bien, a quien sólo por omisión de un cierto deber de diligencia se le haya hecho responsable, no parece proporcionado exigirle el cumplimiento desde el momento del transcurso del plazo voluntario, lo justo sería reclamarle una vez ultimado el procedimiento de apremio frente al obligado principal⁴⁵. Una negligencia que puede ser levisísima, como en el caso del adquirente de empresa donde la única apreciable sería no solicitar la certificación de estar al corriente con Hacienda o, caso de haberlo hecho, no haber intimado al transmitente a su cumplimiento antes de adquirir, no parece suficiente para justificar exigirle el pago desde el mismo momento de la finalización del plazo voluntario; lo justo parecería reclamarle sólo ante la imposibilidad de obtener el cobro del obligado principal⁴⁶.

38 Para PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, óp. cit., p. 185, “se restablece por ley lo que durante cuarenta años ha venido aplicándose según un criterio puramente administrativo (aunque incorporado en un Reglamento contra legem o praeter legem)”. Así pues, el art. 13.7 RGR del 90 recobró validez, siendo plenamente operativo hasta que se aprobó el vigente RGR.

39 Vid., CALVO ORTEGA, R., “Obligados...”, óp. cit., p. 166.

40 Sobre el deber de contribuir es obligada la consulta de ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Monografías Cívitas, Madrid, 1988.

41 Es el caso de los partícipes en los entes de hecho cuando éstos reciben la calificación de obligados tributarios.

42 Sería el caso de quienes sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria o de aquellas personas a las que se refiere el art. 42.2 LGT.

43 Es el caso de los administradores de las personas jurídicas que no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones de las personas que administran o el de los administradores concursales o liquidadores de sociedades que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables al concursado o a la sociedad disuelta.

44 En este sentido, vid. FERREIRO LAPATZA, JJ., *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Barcelona, 2004, p. 2004.

45 Ya advertían de que la subsidiaria era la modalidad que, desde el punto de vista de la justicia tributaria, habría de adoptarse para los supuestos de cambio en la titularidad empresarial LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y GÓMEZ CABRERA, C., “La sucesión de empresa en la Jurisprudencia Tributaria”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, nº 3, 2000. En parecidos términos, RUIBAL PEREIRA, L., *Comentario Sistemático...*, óp. cit., p. 147, destaca que es “manifiesta la inconsistencia de que el adquirente de empresa responda solidariamente”.

46 Incluso para CALVO ORTEGA, R., “Obligados tributarios...”, óp. cit., p. 175, no es sólo inadmisibles haber calificado la responsabilidad como solidaria, sino, incluso, aquélla en sí misma considerada.

Sin embargo, que la solución adoptada no sea la más justa de las posibles, no la convierte en contraria a Derecho, lo que únicamente ocurriría si pudiera reputarse atentatoria contra la Constitución, lo que no parece posible. Por lo tanto, el adquirente de la empresa tiene en nuestro actual ordenamiento y sin posibilidad alguna de discusión, la consideración de responsable solidario.

El otorgarle esa consideración es una circunstancia que no incide en el alcance de la responsabilidad, pues el solidario y el subsidiario “responden” de lo mismo, ni en el procedimiento para hacerla efectiva, idéntico en ambos casos, únicamente lo hará en la determinación del momento en el que la misma puede ser exigida: a partir, como hemos dicho, de la finalización del plazo voluntario en el caso del solidario y previa declaración de fallido del deudor principal y, de existir, de los responsables solidarios, en el caso del subsidiario.

c) Componentes de la deuda a los que se extiende de la responsabilidad

Con la nueva LGT, al quedar terminantemente claro que el nuevo titular de la empresa no es, en ningún caso, un sucesor en la deuda, sino, simplemente, un responsable, el ámbito de su responsabilidad quedará circunscrito al propio de dicha categoría de obligados tributarios, con los matices específicos que para el cambio en la titularidad empresarial establece el art. 42.1.c) LGT, con lo que se pone también fin definitivamente a la polémica que al respecto se mantuvo bajo la vigencia del art. 72 de la LGT del 63⁴⁷. Así pues, el adquirente de empresa, en cuanto que responsable, estará obligado, en primer término, a hacer frente a la deuda exigida al anterior titular en período voluntario –léase, cuota, eventuales recargos sobre las bases o las cuotas, recargos por presentación extemporánea y, finalmente, en su caso, intereses de demora que se hubieren devengado durante dicho período voluntario- Además, si el adquirente deja transcurrir el

período voluntario que a él se le ha de conceder para ingresar dicha deuda, su importe se verá incrementado en el de los recargos e intereses del período ejecutivo que procedan⁴⁸.

Finalmente, junto a las reglas anteriores que, en definitiva, son las que determinan el alcance de cualquier supuesto de responsabilidad, el art. 42.1.c), en relación con el art. 175.2 LGT, establece para el nuevo titular de la empresa dos peculiaridades. La primera es que su responsabilidad alcanzará también “a las sanciones impuestas o que puedan imponerse”. La segunda es que tiene derecho a solicitar, con anterioridad a la adquisición de la empresa⁴⁹ y previa la conformidad del adquirente, la certificación a la que se refiere el art. 175.2 LGT, en cuyo caso, si hace uso de ese derecho⁵⁰ y no se expide en el plazo de tres meses desde la solicitud o se expide sin que en ella conste deuda o sanción alguna, queda exento de su responsabilidad; en otro caso, dicha responsabilidad quedará limitada, a las “deudas, sanciones y responsabilidades” que aparezcan en dicha certificación, lo que supone que su ámbito quedará reducido a aquéllos componentes de la deuda y a aquéllas sanciones que ya aparezcan cuantificados en la misma⁵¹.

Desde nuestro punto de vista, la inclusión de las sanciones en el ámbito objetivo de la responsabilidad del adquirente de empresa es lisa y llanamente inconstitucional, por infracción del principio de personalidad de la pena⁵². Exigir al nuevo titular de la empresa una multa impuesta al anterior por una infracción tributaria por él cometida supone, en definitiva, hacer recaer una sanción sobre una persona distinta del infractor, lo que únicamente puede tener justificación en aquéllos supuestos en los que el responsable ha tenido algún tipo de intervención en la conducta que dio lugar a la infracción sancionada, lo que en ningún caso acontece en el presupuesto⁵³ de la responsabilidad impuesta al adquirente de empresa, por lo que, reiteramos, dicha medida nos parece inconstitucional.

47 Bajo la LGT del 63, a partir de la reforma de su art. 37 por la ley 25/95 se debería haber puesto fin a la polémica relativa a los componentes de la deuda cubiertos por la responsabilidad del adquirente de empresa, puesto que fijaba nítidamente el ámbito objetivo de la responsabilidad, de forma que el mismo comprendía, tanto para los solidarios como para los subsidiarios, todos los conceptos de la deuda exigibles al deudor principal, menos las sanciones y el recargo de apremio, sin perjuicio de que éste se devengara también para el responsable si incumplía el período de ingreso que había de concedérsele. Sin embargo, la doctrina que mantuvo el TEAC, incluso con posterioridad a la indicada reforma, no era precisamente respetuosa con la legalidad, declarando que al adquirente de la empresa le eran exigibles todos los componentes de la deuda, incluyendo por tanto además de los recargos de apremio o por presentación extemporánea y de los intereses de demora -vid., entre otras muchas, las de 31.V.1995; 25.X.1995; 10.I.1996; 8.V.1996; 11.IV.1996; 23.VII.1996; 4.XII.1996; 12.VI.1997; 10.X.1997; 19.XI.1997 y 14.I.1998-, las sanciones impuestas al anterior titular -vid., entre otras, Res. TEAC 9 de abril 2001 (JT 2001/874) y 26 de abril de 2001 (JT 2001/886)- . Evidentemente, esa conclusión sólo podía sustentarse desde la consideración del adquirente de empresa como un sucesor.

48 El adquirente de la empresa no responde, en ningún caso, de los componentes de la deuda que se hayan devengado frente al transmitente durante el período ejecutivo que se inició para éste último; sólo lo hará de aquéllos otros originados durante “su propio período ejecutivo”.

49 Que la solicitud ha de ser anterior se deduce de la dicción del art. 175.2 que se refiere al “que pretenda adquirir” y a que la conformidad ha de ser prestada por el titular actual. En el mismo sentido el art. 125.2 del nuevo RGR señala que “no producirán efecto las certificaciones, cualquiera que sea su contenido, si la fecha de presentación de la solicitud para su expedición resultase posterior a la de adquisición de la explotación o actividad económica de que se trate”.

50 Téngase en cuenta que la limitación de responsabilidad opera sólo respecto de aquéllas liquidaciones para las que resulta competente la Administración a la que se solicitó la certificación. Sobre este particular el art. 125.3 del nuevo RGR dispone que “la exención o limitación de la responsabilidad derivada de estas certificaciones surtirá efecto únicamente respecto de las deudas para cuya liquidación sea competente la Administración de la que se solicita la certificación”.

51 Así resulta del art. 175.2, reiterándolo de forma aún más clara el art. 125.1 del nuevo RGR.

52 Así lo reitera, sin ambages, CALVO ORTEGA, R., “Obligados...”, óp. cit., pp. 166 y 169. En igual sentido, vid. también RUIBAL PEREIRA, L., Comentario Sistemático..., óp. cit., p. 147.

53 Como afirma CALVO ORTEGA, R., “Obligados tributarios...”, óp. cit., p. 176, “aquí sí que estamos ante una conducta personal y por ello intransmisible sin lugar a dudas”.

d. Tributos a los que alcanza la responsabilidad

Bajo la vigencia del art. 72 LGT del 63, se planteaban, respecto de los tributos a los que alcanza la responsabilidad, tres cuestiones, fundamentalmente⁵⁴: una era si la responsabilidad alcanzaba a las deudas devengadas o sólo a las liquidadas⁵⁵ y las otras dos si podía hacerse extensiva, o no, a los tributos que gravaban la renta obtenida por el ejercicio de la empresa y a las deudas por retenciones practicadas o debidas de practicar⁵⁶.

Pues bien, respecto del estado de las cosas bajo la vigencia del derogado artículo 72, la reglamentación contenida en el art. 42.1.c) de la nueva Ley General Tributaria, ha venido a clarificar dos cuestiones, zanjándolas definitivamente: en primer lugar, extendiendo la responsabilidad a *“las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar”* y, en segundo, declarando que para que las obligaciones derivadas del ejercicio de la empresa por el anterior titular sean exigibles al nuevo basta con que las mismas estén *“contraídas”*, término que da a entender que no es necesario que estén liquidadas sino, simplemente, devengadas⁵⁷. Por lo demás, se mantienen las dudas en torno a los tributos que pueden entenderse derivados de la actividad, siendo a éstos a los que se extiende la responsabilidad y, sobre todo, si la misma alcanza, o no, al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto de Sociedades.

Por lo que se refiere a las deudas que han de entenderse derivadas de la actividad, el nuevo precepto debe ser entendido, al igual que el derogado art. 72, en el sentido de estimar que cumplen ese requisito no sólo aquéllas cuyo hecho imponible recae directamente sobre factores o elementos de la actividad empresarial, sino, en general, cualquier deuda que sea consecuencia de la misma y no se hubiera devengado sin su ejercicio⁵⁸. Así pues,

el nuevo titular de la empresa deberá responder de las contribuciones especiales devengadas por obras públicas o establecimiento de servicios de los que la actividad empresarial se hubiera beneficiado especialmente, de tasas originadas por actividades referidas a la empresa transmitida, de los impuestos indirectos originados en el desarrollo de la actividad que cambia de titular -IVA, ITPA-JD, Impuestos Especiales, Renta de Aduanas e ICIO- e, incluso, de los impuestos directos de carácter real o de producto originados en el ámbito empresarial -IAE, IBI, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana-.

La duda, no obstante, subsiste respecto de los impuestos personales -IRPF, IS e IP-. Tales impuestos, en determinados casos, pueden derivar, entendiendo el término en el sentido expuesto, del desarrollo empresarial, lo que acontecería en el IS o en el IRPF cuando la única renta gravada sea la procedente del ejercicio de la empresa transmitida. Además, en el resto de los supuestos, si bien dichos impuestos no derivan en sentido estricto de tal actividad, sí inciden en la cuantificación de la deuda incrementado su importe, lo que podría hacernos pensar que la responsabilidad del nuevo titular habría de alcanzar a aquélla parte de la misma correspondiente al rendimiento empresarial.

No obstante, en este último caso, al ser la deuda única y no preverse expresamente en la norma su prorrateo y, además, al no tratarse de deudas derivadas de la actividad, no parece posible extender a ellas la responsabilidad del adquirente, por lo que la duda sólo se plantearía en el caso de que la deuda se hubiera originado únicamente por los rendimientos de la empresa transmitida⁵⁹. En tal caso, la existencia de argumentos tanto a favor⁶⁰, como en contra⁶¹, dará lugar, sin duda, a nuevas controversias

54 Las dudas eran alimentadas, incluso, por la falta de sintonía entre el precepto legal y su desarrollo reglamentario, pues mientras el art. 72 LGT señalaba que al adquirente de la empresa le eran exigibles «las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica», el art. 13.1 RGR del 90 añadía que dicha responsabilidad alcanzaba «a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas por ellas».

55 Para la Audiencia Nacional -vid. SAN de 19 de abril de 1994- la responsabilidad sólo podía alcanzar a los tributos liquidados, interpretación con la que se pretendía combatir la anómala práctica administrativa de incluir en la certificación de deudas tributarias del transmitente determinados tributos pendientes de liquidación. Por el contrario, la STS de 24 de Septiembre de 1999 -RJ 1999, 8639- extendió la responsabilidad a las obligaciones tributarias pendientes derivadas del ejercicio empresarial *“aun cuando no hayan sido liquidadas”*.

56 El Tribunal Supremo negó la posibilidad de extender el alcance del precepto al impuesto personal sobre la renta del primer titular -ni siquiera en el supuesto de que las rentas gravadas fueran exclusivamente de origen empresarial; vid. STS 8-3-1995 (RJ 1995/2462) y 31-10-1992-, sin perjuicio de que en algún supuesto aislado considerara que sí alcanzaba al IS *“cuando la explotación sea la única de titularidad del transmitente y de ella derive directamente la deuda”* -SSTS de 26 de abril de 1985 (RJ 1985, 1959) y 16 de Octubre de 1987 (RJ 1987, 7313)-. Lo que, en ningún caso, podían entenderse incluidos eran los débitos por retenciones sobre las rentas del trabajo, en la medida que *“no corresponden al elemento del hecho imponible propio y específico de una explotación o actividad económica”* -STS de 15 de julio de 2000 (RJ 2000, 7273), STS de 26 de mayo de 1994 (RJ 1994, 4030) y de 24 de septiembre de 1999 (RJ 1999, 8639)-. Sin embargo, el TEAC, en coherencia con la consideración del adquirente de la empresa como un sucesor en las deudas y amparándose en la precisión reglamentaria, hizo extensiva su responsabilidad no sólo a los impuestos personales del anterior titular, sino a todas las deudas tributarias pendientes de la empresa -vid., entre otras, las Resoluciones del TEAC de 31.V.1195, 21.VI.1995, 8.V.1996 y 24.X.1996-, incluyendo, por tanto, también los débitos tributarios por retenciones -Revoluciones del TEAC de 10 de junio de 1992 (JT 1992, 173) o, la más reciente, de 9 de abril de 2001 (JT 2001, 874)-.

57 Suscribe la misma opinión RUIBAL PEREIRA, L., Comentario Sistemático..., óp. cit., p. 146.

58 En este sentido vid. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios..., óp. cit., p. 312.

59 A la misma conclusión llega ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., Comentarios..., óp. cit., p. 313.

60 En tal caso es obvio que el impuesto deriva de la actividad empresarial, por lo que entraría dentro de la delimitación legal del ámbito de la responsabilidad.

61 Por una parte porque el incluir el IRPF y el IS en el ámbito de la responsabilidad cuando el impuesto se hubiera devengado exclusivamente por los rendimientos empresariales, daría lugar a una disparidad de trato difícilmente justificable, pues los mismos impuestos quedarían excluidos cuando además de las rentas derivadas de la empresa transmitida las deudas se hubieran originado por otros rendimientos. Por otra, porque la jurisprudencia recaída bajo la vigencia del anterior art. 72 se mostraba favorable, con alguna excepción aislada como ya vimos, a excluir en cualquier caso al IRPF y al IS del ámbito de la responsabilidad, dándose la circunstancia de que el nuevo artículo 42.1.c) no se ha apartado sobre el particular de lo establecido en aquél precepto.

interpretativas, sin perjuicio de que la doctrina mayoritaria, sobre la base de la interpretación jurisprudencial más asentada del derogado art. 72, que en este extremo no se aparta un ápice del nuevo art. 42.1.c), se muestre favorable a excluir en todo caso a los impuestos personales del ámbito de la responsabilidad del adquirente de la empresa⁶².

IV. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD DEL ADQUIRENTE DE LA EMPRESA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

Concluido el estudio de la responsabilidad del adquirente de empresa en el ordenamiento español, efectuaré algunas consideraciones generales sobre la virtualidad de la institución en el Derecho peruano.

El precepto que podría dar cabida a la figura es el art. 17 del Texto Único Ordenado del Código de los Impuestos⁶³, en la redacción dada por el artículo 8 del Decreto Legislativo N° 953 -publicado el 05-02-2004, de acuerdo con el cual “*son responsables solidarios en calidad de adquirentes: ...3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica. En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo*”.

416

En el ordenamiento español existe un precepto similar al peruano, en cuanto que el art. 40.3 LGT viene a disponer que “*en los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación*” y que “*esta norma también será aplicable a cualquier supuesto de sucesión global del activo y pasivo de una sociedad mercantil*”.

El precepto español, sin embargo, establece un supuesto de sucesión y no de responsabilidad. La diferencia entre ambas figuras es evidente en cuanto que el sucesor se subroga en la posición deudora del sucedido que, por lo tanto, queda desvinculado de la relación obligatoria, mientras que el responsable se sitúa junto al obligado principal, de manera que el acreedor conserva también la acción que tenía frente a éste. Lo normal será, sin embargo, que la sucesión se opere por la extinción de la personalidad del sucedido, como ocurre en los supuestos de transmisión *mortis causa* de una persona física o en los de transmisión a los socios de las deudas de una sociedad disuelta y liquidada. Sin embargo, no siempre va a ser así, puesto que en determinados supuestos la personalidad del deudor se mantiene y su deuda se transmite por ministerio de la ley a otro sujeto que queda como único obligado y al que, por tanto, se le califica como sucesor. Esto último es precisamente lo que ocurre, por ejemplo,

en un supuesto de escisión societaria o en un supuesto de cesión global de activo y pasivo; en ambos la sociedad en la que se opera la escisión o aquella cuyo activo y pasivo es aportado a otra continúa existiendo y, sin embargo, sus deudas se transmiten *ope legis* a la nueva sociedad escindida o a la cesionaria del activo y del pasivo.

El art. 17.3 del código peruano, evidentemente, contempla el mismo fenómeno que el art. 40.3 de la LGT española, aunque con una diferencia clara y es que mientras este último impone la obligación de pago al cesionario del activo y pasivo, en calidad de sucesor del cedente, aquél lo hace en calidad de responsable. Ello se debe al hecho de que en el ordenamiento tributario peruano no existe la figura del sucesor, de modo que sólo se distingue entre el contribuyente y el responsable, siendo este último todo aquél que resulta obligado al cumplimiento de una obligación tributaria sin haber realizado el hecho generador de la misma. Para el ordenamiento español, sin embargo, no todo el que resulta obligado al pago sin haber realizado el hecho imponible es responsable; por ejemplo, no lo es el sustituto del contribuyente, ni el sucesor. Este último, como hemos dicho, resulta obligado al pago por haberse subrogado, *ope legis*, en la posición del deudor y aquél es el que por haber realizado el presupuesto de hecho de la norma que establece la sustitución desplaza de la relación tributaria al contribuyente que, sin embargo, deberá reembolsar al sustituto de cualquier pago que efectúe.

Creo que el código peruano reflejaría mejor la naturaleza de las instituciones si al heredero, al socio o al cesionario del activo y pasivo los calificara con arreglo a su auténtica naturaleza jurídica, que no es otra sino la de sucesor. Creo que el art. 17 entra, incluso, en contradicción con el propio código civil peruano, conforme al cual los herederos son sucesores *mortis causa* del causante y no meros responsables.

Pero la principal consideración que quería efectuar respecto del art. 17.3 es que, como ya anticipé, puede dar cabida, además de a los supuestos de cesiones globales de activo y pasivo propiamente dichas, a las meras transmisiones de empresas, con lo que, al hacerlo así, está estableciendo la responsabilidad del adquirente de la misma respecto de las deudas tributarias del transmitente. La razón de ello es que la transmisión de empresa, como expuse en su día, implica la transmisión del patrimonio empresarial considerado como una universalidad y, por tanto, a falta de pacto expreso, de todo el activo real y de la totalidad de las deudas recogidas en la contabilidad⁶⁴. Así pues, el sujeto que transmite una empresa estará transmitiendo siempre, al menos, el activo de la misma, con lo que el adquirente estará realizando el presupuesto de hecho de la responsabilidad que establece el art. 17.3 del código peruano. Por esta vía, cabe concluir afirman-

62 En efecto, negaban la posibilidad de incluir los impuestos personales en el ámbito de la responsabilidad del art. 72 LGT del 63: PABÓN DE ACUNA, J.M., *óp. cit.*, p. 979; SÁNCHEZ GALIANA, J.M., “Problemática de la sucesión...”, *óp. cit.*, p. 57; BARBERANA BELZUNCE, I., “La responsabilidad tributaria...”, *óp. cit.* p. 34, si bien únicamente en los supuestos en que se ejerzan varias actividades y sólo se transmita una; RUIBAL PEREIRA, L., La sucesión en Derecho Tributario..., *óp. cit.*, p. 311; LOZANO SERRANO, C., Responsabilidad del adquirente..., *óp. cit.*, p. 85.

63 Nota de revisión: La autora quiere hacer referencia a el Código Tributario (Decreto supremo Nro. 135-99-EF, D. legislativo nro. 981).

do que el ordenamiento peruano contempla también la responsabilidad tributaria del adquirente de la empresa, en el mismo sentido que el ordenamiento español. No obstante, la figura aparece mucho más desarrollada en este último, por la sencilla razón de que su reconoci-

miento se efectuó hace ya casi cuarenta años; quizás la experiencia española, que relaté en el epígrafe anterior, pudiera aportar un granito de arena para su desarrollo en Perú. Esa, al menos, ha sido mi intención al escribir estas líneas, lo que para mí ha sido un placer y un honor.