

TRANSMISIONES TEMPORALES O COACTIVAS DE EMPRESA: SUCESIÓN EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Victoria Selma Penalva

Doctora en Derecho.

Profesora de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho.

Universidad de Murcia

EXTRACTO

La forma más habitual de llevar a cabo la transmisión de una empresa 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, entre otros, al arrendamiento de negocio y al usufructo de empresa. Asimismo, en los últimos años, y como consecuencia de la crisis económica, se han producido transmisiones forzosas acordadas de forma imperativa por la Administración o por los órganos judiciales. En este trabajo nos centraremos en el análisis de estas operaciones para determinar si constituyen el presupuesto de hecho, o no, de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1 c) de la Ley General Tributaria.

Palabras claves: arrendamiento de industria, usufructo de empresa, responsabilidad tributaria, sucesión empresarial y obligaciones tributarias.

Fecha de entrada: 04-03-2016 / Fecha de aceptación: 12-04-2016 / Fecha de revisión: 13-11-2016

TEMPORARY OR COERCIVE TRANSMISSIONS OF COMPANY: SUCCESSION IN THE TAX LIABILITIES

Victoria Selma Penalva

ABSTRACT

Normally, a company is transmitted by means of a dealing or a donation. However, a company can be transmitted by other less frequent operations. We refer to temporary transmissions (lease of industry or usufruct of company). In the same way, the Administration can force the transmission of a company. In this work we will analyze these operations to determine if they can be included in the article 42.1 c) of the General Taxation Act.

Keywords: lease of industry, usufruct of company, tax responsibility, succession of company and tax liabilities.

Sumario

1. Cuestiones preliminares
2. Transmisión voluntaria de la titularidad de una empresa
 - 2.1. Arrendamiento de industria
 - 2.2. El usufructo de empresa
3. Transmisión coactiva de la titularidad de una empresa
 - 3.1. Transmisiones derivadas de una ejecución hipotecaria
 - 3.2. El desahucio
 - 3.3. La expropiación forzosa
4. Conclusiones

Bibliografía

1. CUESTIONES PRELIMINARES

Conforme señala la Ley General Tributaria (LGT) en su artículo 42.1 c) serán responsables solidarios de la deuda tributaria los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio.

En este supuesto específico de responsabilidad tributaria constituyen el presupuesto de hecho tanto las sucesiones jurídicas de empresa, como las que se produzcan de hecho. En este trabajo nos centraremos en el análisis de las sucesiones que se instrumentan a través de un acto jurídico, 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 transfiere una empresa.

Para definir qué es la empresa tenemos que partir de la idea de «funcionalidad», considerando la empresa como una auténtica unidad funcional aunque no tenga un reconocimiento legal de unidad jurídica.

En este sentido, el Tribunal Supremo¹ (TS) considera a la empresa como una organización unitaria funcional, de hecho, el legislador en el artículo 149.1.1.ª de la Ley Concursal² (LC) contempla la enajenación unitaria de empresa afirmando que los establecimientos, explotaciones y unidades productivas deben enajenarse como un todo, este es el criterio seguido por BROSETA PONT (1968).

Por lo que se refiere 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, tal y como señala Díez Pícazo y Ponce de León (1993), nos encontramos ante un contrato atípico.

En las líneas que siguen nos centraremos en el análisis de las diferentes operaciones *inter vivos* que pueden dar lugar a su transmisión y que, en consecuencia, pueden constituir el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión empresarial del artículo 42.1 c) de la LGT.

¹ Entre otras, en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de octubre de 1982 y en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 8 de febrero de 2003 (rec. núm. 673/1998), 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».

² Artículo 149.1.1.ª 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 concurso su previa división o la realización aislada de todos los elementos componentes o solo de algunos de ellos».

2. TRANSMISIÓN VOLUNTARIA DE LA TITULARIDAD DE UNA EMPRESA

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 compraventa³, la donación⁴ o la permuta⁵, 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.

2.1. ARRENDAMIENTO DE INDUSTRIA

El origen del arrendamiento de industria lo encontramos en el artículo 3.1 del texto refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964⁶ (TRLAU) que señalaba como objeto del contrato a una unidad patrimonial uniforme con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada. Este precepto actualmente está derogado, por lo que para conceptualizar el contrato de arrendamiento de industria, también conocido como arrendamiento de negocio o empresa, acudiremos a la doctrina civil y mercantil, así como a lo dispuesto en diferentes pronunciamientos del orden social⁷.

BROSETA PONT (1985) 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

³ Artículo 1.445 y ss. del Código Civil (CC).

⁴ Artículo 618 y ss. del CC.

⁵ Artículo 1.538 y ss. del CC.

⁶ Artículo 3.1 del TRLAU 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 solo 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».

⁷ Entre otras, Sentencia de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa (Sala de lo Social) de 2 de junio de 2005 (rec. núm. 3174/2005); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Canarias (Sala de lo Social) de 21 de enero de 2000 (rec. núm. 861/1999); STSJ de Asturias (Sala de lo Social) de 6 de junio de 2014 (rec. núm. 1096/2014).

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 contraprestación⁸. 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, a esto hace referencia BALDUCCI (2007).

Debido a la propia naturaleza de este contrato⁹, 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 esta es jurídica o de hecho.

Con base en la anterior LGT, RUIBAL PEREIRA (1999) 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 ORTIZ (2003) 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 (2012) 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 judiciales¹⁰ han venido considerando el arrendamiento de negocio como mera cesión temporal del ejercicio de una actividad o 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 Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) trató de armonizar estas opiniones dispares señalando que, en los supuestos de arrendamiento, no había una transmisión de la titula-

⁸ 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*, núm. 4/1988.

⁹ El arrendamiento tiene carácter meramente temporal o transitorio, así lo establece el artículo 1.543 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».

¹⁰ Entre otras, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de junio de 2013 (rec. núm. 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 solo si concurren otra serie de elementos puede determinarse la sucesión empresarial, pero no jurídica, sino de hecho. En el mismo sentido, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de mayo de 2011 (rec. núm. 2218/2006) considera el contrato de arrendamiento no como un acto expreso de transmisión jurídica del negocio o la actividad, sino como un elemento fáctico que, conjuntamente con la concurrencia de otros, prueba la existencia de una sucesión empresarial de hecho.

ridad jurídica de los elementos patrimoniales de la empresa, aunque sí que existía una transmisión del ejercicio de la explotación, siendo esa circunstancia suficiente para declarar la responsabilidad del arrendatario pese a no existir una sucesión jurídica¹¹.

Por su parte, el TS¹² 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 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, ORTIZ DE SOLÓRZANO AURUSA (2003), 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 solo se produce una sucesión empresarial, sino que se pueden producir dos, en este sentido se posiciona CAMPS RUIZ (1997).

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

¹¹ Así se desprende, entre otras, de la RTEAC núm. 00/6893/1998, de 7 de septiembre de 2000.

¹² STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de junio de 2013 (rec. núm. 2259/2011).

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 solo la ley puede determinar el hecho cuya realización origina el nacimiento de la responsabilidad tributaria¹³. En relación con este supuesto el legislador, a diferencia de lo que hace en otros casos en los que sí que contempla cierto grado de intencionalidad por parte del responsable¹⁴, 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.

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. El TRLAU los definió y distinguió¹⁵ en su artículo 3.1; ese precepto fue derogado por la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994 (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 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 TS¹⁶ en una sentencia en la que se enjuicia la posible responsabilidad tributaria de una persona física que había arrendado un

¹³ 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.

¹⁴ 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».

¹⁵ Artículo 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 solo 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 conceptualizado 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».

¹⁶ STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de octubre de 1992 (sent. núm. 3473/1992).

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 TS probablemente hubiera sido distinta si llegan a existir determinadas coincidencias que pusieran de manifiesto, no ya solo 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 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 entrega algún bien mueble, se señale expresamente que son los llamados «bienes inmuebles por accesión»¹⁷, 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.

El artículo 32.1 de la LAU¹⁸ 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 puede calificarse como sucesión de empresa y constituir el pre-

¹⁷ Artículo 334.3.º del CC: «Son bienes inmuebles: [...] 3.º 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».

¹⁸ Artículo 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».

supuesto 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.

2.2. 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 sustancia¹⁹. El objeto del usufructo, conforme señala FRAGUAS MASSIP (1966), puede ser cualquier bien susceptible de ser usado y disfrutado, por tanto, se puede constituir un derecho de usufructo sobre una empresa. 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 (1985) y CALAVIA MOLINERO (1998) señalan 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 (2007) 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 negociado *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 civiles²⁰. Asimismo, tiene la obligación de con-

¹⁹ Artículo 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».

²⁰ Artículo 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 el artículo 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».

servar la empresa tal y como la percibió y de realizar todas las reparaciones ordinarias necesarias para su correcto funcionamiento²¹. 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.

No obstante, estas consecuencias jurídico-tributarias no se producen en el llamado usufructo impropio de empresa en el que, conforme señala FERNÁNDEZ GIMENO (1999), 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 adquiera, por tanto, la condición de empresario, que mantiene el nudo propietario.

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 COACTIVA DE LA TITULARIDAD DE UNA EMPRESA

Se produce una transmisión forzosa de una empresa cuando esta 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.

Como podemos observar, el legislador tributario a la hora de determinar la responsabilidad tributaria de los sujetos que sucedan en la titularidad de una empresa al anterior titular no hace referencia alguna ni a la forma en la que se ha de materializar la transmisión de dicha titularidad, ni a la causa que la ha de motivar, sino que simplemente expresa que la sucesión 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 analizaremos algunas de ellas.

En la época actual de crisis económica nos tenemos que enfrentar a situaciones menos comunes para las que no existe una regulación jurídica específica. Este es el caso de las transmisiones

²¹ Artículo 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 hiciere después de requerido por el propietario, podrá este hacerlas por sí mismo a costa del usufructuario».

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 caso 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 (1999) señala que la responsabilidad por adquisición de empresa solo está pensada para aquellos supuestos de transmisión a través de negocios jurídicos, es decir, en los que concurre necesariamente la voluntad negociada de las partes. Por su parte, GONZÁLEZ ORTIZ (2003) justifica esa necesidad de voluntariedad en la transmisión de la empresa para exigir la responsabilidad tributaria en que solo en los supuestos de adquisición negociada de 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 solo a quienes libremente deciden adquirir la titularidad de una empresa.

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 (2009) 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. TRANSMISIONES DERIVADAS DE UNA 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.

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 esta, 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 posesión²² (LHM) 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 solo 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 trabajo²³. De esta forma, DEL RÍO CASTROMIL (1988) 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, 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 explo-

²² 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.

²³ Tal y como señala la exposición de motivos de la LHM, 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».

tación 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 (1983) 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».

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:

- Derecho de arrendamiento sobre el local, así como instalaciones fijas y permanentes²⁴.
- Nombre comercial, rótulo del establecimiento y marcas distintivas.
- Derechos de propiedad industrial e intelectual.
- Máquinas, mobiliario, utensilios y demás instrumentos de producción o trabajo²⁵.
- Mercaderías y materias primas destinadas a la explotación propia del establecimiento²⁶.

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.

²⁴ La LHM señala los elementos a los que se extiende la hipoteca mobiliaria, de esta forma, en su artículo 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».

²⁵ Artículo 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 su precio de adquisición esté pagado, y que se hallen destinados de modo permanente a satisfacer las necesidades de la explotación mercantil o industrial».

²⁶ 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».

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 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 motivos²⁷ 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»²⁸.

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 hipotecados²⁹. Asimismo, tal y como plantea CARRASCO PERERA (2010), 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

²⁷ 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».

²⁸ *Vid.* artículo 42 de la LHM.

²⁹ Artículo 43 de la LHM: «La escritura de hipoteca contendrá, además de las circunstancias generales, las siguientes:

- 1.^a Reseña de las máquinas, instrumentos o utensilios, con expresión de sus características de fábrica, número, tipo y cuantas peculiaridades contribuyan a su identificación.
- 2.^a Lugar del emplazamiento e industria a que se destinen.
- 3.^a Aplicación de cada máquina o utensilio y su estado de conservación o grado de deterioro».

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, puesto 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 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 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 (2013), 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 sujeto³⁰. Esta configuración es similar a lo dispuesto en el artículo 44 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET)³¹, 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 propia³². 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 TS, 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 ET³³ desde la empresa explotadora del complejo hotelero Las Dunas hacia el Banco Pastor que, en virtud de un proceso de ejecución hipotecaria, se habían 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 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

³⁰ Artículo 42.1 c) de la LGT.

³¹ Artículo 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».

³² Artículo 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 accesorias».

³³ 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.

artículos 109³⁴, 110³⁵ y 111³⁶ de la Ley Hipotecaria y artículo 215³⁷ 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 solo en la redacción literal de la escritura de préstamo hipotecario, sino en el alcance real de lo que efectivamente recobró la entidad financiera puesto que, tal y como consta en las sentencias de unificación de doctrina, la adquisición decretada incluía única y exclusivamente las 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 doctrina³⁸ revocando todos los pronunciamientos dictados en supli-

³⁴ Artículo 109 de la Ley Hipotecaria (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».

³⁵ Artículo 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:

- Primero. 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.
- Segundo. Las indemnizaciones concedidas o debidas al propietario de los inmuebles hipotecados por razón de estos, 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».

³⁶ Artículo 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:

- Primero. 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.
- Segundo. Los frutos, cualquiera que sea la situación en que se encuentren.
- Tercero. Las rentas vencidas y no satisfechas al tiempo de exigirse el cumplimiento de la obligación garantizada».

³⁷ Artículo 215 del Reglamento Hipotecario: «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 aquella.

A los efectos del artículo 111 de la ley, el anticipo de rentas no vencidas no perjudicará, en ningún caso, al acreedor hipotecario».

³⁸ SSTS (Sala de lo Social): de 24 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3665/2011), de 24 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3252/2011), de 25 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3023/2011), de 26 de septiembre de 2012 (rec. núm. 4150/2011),

cación, entre otras, las Sentencias de 14 de noviembre y de 20 de diciembre de 2012³⁹ (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 contrario⁴⁰, 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, entendiéndose como tal una unidad de producción susceptible de continuar una actividad económica 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 51.11.º del ET⁴¹.

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, estos cuenten con la organización suficiente para proseguir con la actividad.

de 26 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3666/2011), de 26 de septiembre de 2012 (rec. núm. 3661/2011), de 5 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3946/2011), de 6 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3660/2011), de 7 de noviembre de 2012 (rec. núm. 4138/2011), de 14 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3024/2011), de 14 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3939/2011), de 14 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3937/2011), de 17 de diciembre de 2012 (rec. núm. 530/2012), de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 4036/2011), de 19 de diciembre de 2012 (rec. núm. 826/2012), de 20 de diciembre de 2012 (rec. núm. 3754/2011), de 12 de febrero de 2013 (rec. núm. 685/2012), de 26 de febrero de 2013 (rec. núm. 684/2012), de 10 de mayo de 2013 (rec. núm. 683/2012), de 27 de mayo de 2013 (rec. núm. 825/2012) y de 5 de junio de 2013 (rec. núm. 988/2012).

³⁹ SSTs (Sala de lo Social) de 14 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3939/2011) y de 20 de diciembre de 2012 (rec. núm. 3754/2012).

⁴⁰ *Vid.* artículo 111 de la LH.

⁴¹ Artículo 51.11.º 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».

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.º del ET, responden a la lógica de la libertad de empresa reconocida en el artículo 38 de la Constitución española (CE)⁴², por lo que «solo 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 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 con base en lo dispuesto en el artículo 51.11.º 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 51.11.º 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 solo 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

⁴² Artículo 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».

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 este 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 sí 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

Tal y como manifiesta la exposición de motivos de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (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 posible⁴³, 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

⁴³ 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.

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 puede implicar su responsabilidad tributaria en caso de existir obligaciones tributarias pendientes de pago.

4. CONCLUSIONES

- **Primera.** La voluntad negocial en la transmisión de una empresa no es un requisito imprescindible para el nacimiento de la responsabilidad tributaria del adquirente.
- **Segunda.** El presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria por sucesión de empresa incluye tanto la transmisión voluntaria como la coactiva. El concepto de establecimiento mercantil se identifica con el de empresa, por lo que su transmisión, aunque sea de forma forzosa a causa de una ejecución hipotecaria, implica la responsabilidad del adquirente.
- **Tercera.** 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.
- **Cuarta.** En lo referente a la ejecución hipotecaria de un inmueble en el que se desarrolla una explotación o una actividad económica, 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. 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 este último sea declarado responsable tributario por sucesión de empresa.
- **Quinta.** 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 sí solo carece de los elementos necesarios para ser calificado como empresa. 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.
- **Sexta.** Con la expropiación forzosa 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.

Bibliografía

- BALDUCCI, D. [2007]: *L 'Affittod' Azienda*, págs. 39 y ss.
- BROSETA PONT, M. [1968]: «La transmisión de la empresa: compraventa y arrendamiento». *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 107, pág. 62.
- [1985]: *Manual de Derecho Mercantil*, págs. 102-103.
- CALAVIA MOLINERO, J. M. [1998]: *Derecho Mercantil*, pág. 25.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2012]: «La responsabilidad tributaria solidaria derivada de la sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas», *Crónica Tributaria*, núm. 143, págs. 17-18.
- CAMPS RUIZ, L. M. [1997]: *Puntos críticos del cambio de titularidad de la empresa*, págs. 19-20.
- CARRASCO PERERA, A. [2010]: «Tres cuestiones sobre hipotecas e instalaciones fotovoltaicas», [Documento en línea] *Diario La Ley*, núm. 7518, Sección Tribuna.
- DEL RÍO CASTROMIL, E. [1988]: *El proceso de ejecución de la hipoteca mobiliaria*, pág. 20.
- DÍEZ PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L. [1993]: *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, pág. 56.
- FERNÁNDEZ GIMENO, J. P. [1999]: *Problemas de la transmisión de la empresa familiar*, págs. 85-88.
- FRAGUAS MASSIP, R. [1966]: «El usufructo de empresa», en AA. VV. *Problemática jurídica actual de la empresa*, págs. 80 y ss.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. [2003]: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*.
- LORCA NAVARRETE, A. M. [1983]: *Embargo, hipoteca y ejecución procesal del establecimiento mercantil*, págs. 47-49.
- MARTÍN REYES, M. A. [1999]: *El usufructo de empresa*.
- MARTÍNEZ SALDAÑA, D. [2013]: «¿Existe sucesión de empresa en los casos de ejecuciones hipotecarias y desahucios?», *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 34, pág. 125.
- MORALEJO IMBERNÓN, N. [2004]: *El arrendamiento de empresa*, Aranzadi, Navarra.
- MORÓN PÉREZ, M. V. [2009]: «La responsabilidad del cumplimiento de las deudas tributarias pendientes en los supuestos de transmisión de la empresa», *Crónica Tributaria*, núm. 131, pág. 136.
- ORTIZ DE SOLÓRZANO AURUSA, C. [2003]: «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*, núm. 10-11.
- RUIBAL PEREIRA, L. [1999]: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, pág. 291.
- RUIZ DE VELASCO Y DEL VALLE, A. [2007]: *Manual de Derecho Mercantil*, págs. 46-47.
- VARA DE PAZ, N. [1988]: «El arrendamiento de empresa», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 4.