

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN LA ADQUISICIÓN
EMPRESARIAL. ESTUDIO COMPARADO ENTRE ESPAÑA Y
ALEMANIA

TAX LIABILITY OF THE ACQUIRER OF A BUSINESS. A
COMPARATIVE STUDY BETWEEN SPAIN AND GERMANY

BEATRIZ GUIMERA ORERO
Abogada, Lic. ADE
beatrizguimera10@gmail.com

RESUMEN: El presente artículo analiza el estudio comparado entre el ordenamiento jurídico alemán y el español en la responsabilidad tributaria en la adquisición empresarial, sus diferencias y similitudes, así como el tratamiento de la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones.

PALABRAS CLAVE: responsabilidad tributaria, adquisición empresarial, sanciones, certificado detallado de deudas y sanciones.

ABSTRACT: This paper analyses a comparison between German and Spanish law about tax liability of the acquirer of a company, the differences and similarities, and the extension of the tax liability to the fines.

KEY WORDS: tax liability, company acquirement, fines, taxes and fines certificate.

SUMARIO: 1. Concepto de responsabilidad tributaria en España y Alemania.- 2. Responsabilidad tributaria en la adquisición empresarial.- 3. Diferencias y similitudes entre el ordenamiento jurídico alemán y español en este supuesto.- 4. La extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones.- 4.1. Pronunciamientos judiciales sobre la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones. Especial mención a la solicitud del certificado detallado de deudas y sanciones.- 4.2. Justificación de la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones.- 5. Conclusiones.

1. Con carácter previo al análisis comparativo entre España y Alemania de la responsabilidad tributaria en la adquisición empresarial, comenzaremos dando un concepto de responsabilidad tributaria, el cual viene contemplado en ambos ordenamientos jurídicos. En el ordenamiento jurídico alemán, la figura del responsable tributario viene establecida en el párrafo 33 (*Abgabendordnung*) siendo éste equiparado al obligado tributario, viniendo regulados los diferentes supuestos de responsabilidad tributaria en los párrafos 69 a 76 del mismo precepto legal. Mientras que, en el ordenamiento jurídico español, la figura del responsable tributario está contemplada en el artículo 41 de la Ley General Tributaria, definido como “aquel que se coloca junto al sujeto pasivo” y los distintos supuestos de responsabilidad tributaria vienen regulados en los artículos 42 y 43 de la citada Ley.

En todo caso, la responsabilidad tributaria consiste en la intervención de un tercero que asume el pago de una deuda tributaria ajena con la finalidad de garantizar el pago de la misma a la Administración Tributaria, y de este modo, proporcionar seguridad jurídica a la misma.

2. Por tanto, el supuesto de adquisición empresarial viene regulado a través de la responsabilidad tributaria, en los ordenamientos jurídicos español y alemán, con la finalidad de garantizar las deudas tributarias de la empresa adquirida siendo exigida la deuda tributaria pendiente de pago a la empresa adquirente en calidad de responsable tributario.

En la legislación alemana, el supuesto de adquisición empresarial está regulado en la ordenanza tributaria alemana (*Abgabendordnung*), en el párrafo 75, mientras que en la legislación española, este supuesto queda establecido en la Ley General Tributaria, artículo 42.1.c). Ambos ordenamientos jurídicos regulan esta situación con idéntica finalidad, presentando determinadas similitudes y diferencias que se exponen a continuación.

3. En cuanto a las diferencias que presentan ambos ordenamientos jurídicos, la legislación alemana en este supuesto de adquisición empresarial se refiere a la adquisición de una empresa o de un negocio con una estructura empresarial. Las limitaciones de este supuesto de responsabilidad tributaria son dos: por una parte, existe una limitación de carácter temporal referida al periodo de responsabilidad tributaria, siendo éste el ejercicio inmediatamente anterior a la adquisición de la empresa; y por otra parte, la responsabilidad tributaria está

limitada únicamente a los activos adquiridos por la empresa. Asimismo, en la ordenanza tributaria alemana no se hace referencia alguna a la extensión de dicha responsabilidad a las sanciones de la empresa adquirida.

En el ordenamiento jurídico español la estructura del supuesto de adquisición empresarial es similar, no obstante, este supuesto presenta determinadas diferencias. En primer lugar, el legislador establece los términos “explotación económica”, refiriéndose éste a cualquier explotación económica en funcionamiento, y “actividad profesional” en lugar de “empresa”. En segundo lugar, la responsabilidad tributaria en este supuesto incluye las deudas tributarias, los intereses, y recargos, extendiéndose en este caso, a las sanciones. En tercer lugar, en nuestro ordenamiento jurídico no existe ninguna limitación como establece el legislador alemán, ni en cuanto al ámbito material, los activos de la empresa, ni en cuanto al ámbito temporal, el ejercicio inmediatamente anterior de la adquisición empresarial.

En cuanto a las similitudes entre el ordenamiento jurídico alemán y español en este supuesto, cabe destacar que, en ambos ordenamientos jurídicos quedan expresamente excluidas las adquisiciones empresariales como consecuencia de un procedimiento concursal, o procedimiento de insolvencia como expone la ordenanza tributaria alemana. Asimismo, en el ordenamiento jurídico español también quedan expresamente excluidas las adquisiciones “mortis causa” reguladas en el artículo 40 de la Ley General Tributaria, mientras que en el ordenamiento jurídico alemán no quedan expresamente excluidas, puesto que, la sucesión “mortis causa” no viene definida propiamente en la ordenanza tributaria alemana.

En el ordenamiento jurídico español, el legislador establece una obligación distinta para el nuevo adquirente, siendo ésta la solicitud de un certificado detallado de deudas, debiendo asumir el nuevo adquirente el pago de las obligaciones contenidas en el mismo, tales como las deudas tributarias, intereses de demora, recargo, y en su caso las sanciones de la empresa adquirida. No obstante, en caso de no ser solicitado el pertinente certificado detallado de deudas, la responsabilidad tributaria se extenderá a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

4. Por tanto, las sanciones tributarias en el supuesto de responsabilidad tributaria se extienden a las sanciones en dos situaciones: una, ante la falta de solicitud del certificado detallado de deudas de la empresa adquirida, y, otra,

en caso de que en el certificado detallado de deudas consten las sanciones de la misma.

4.1.Pronunciamientos judiciales sobre la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones. Especial mención a la solicitud del certificado detallado de deudas y sanciones.

En ambos casos, la jurisprudencia se ha manifestado al respecto. En cuanto al primero de los casos expuestos, ante la falta de solicitud del certificado detallado, la jurisprudencia menor se pronuncia a favor de la Administración Tributaria considerando procedente la imposición de las sanciones del anterior titular, amparándose en el artículo 42.1.c), cuyo texto establece la imposición de sanciones del anterior titular al nuevo adquirente (responsable tributario) ante la falta de solicitud del certificado detallado de deudas.

En cuanto al segundo caso, en el supuesto de que el nuevo adquirente solicite el certificado detallado de deudas y en éste consten las sanciones del anterior titular, la jurisprudencia, en particular la Audiencia Nacional, considera que la asunción de las sanciones del anterior titular por parte del nuevo adquirente vulnera el principio de personalidad de las sanciones. Por tanto, el nuevo adquirente queda eximido del pago de las sanciones que consten en dicho certificado al amparo del artículo 25 de la Constitución que establece que “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito o falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.

A nuestro juicio, no resulta comprensible que un mismo supuesto, la adquisición empresarial, tenga consecuencias distintas, tal como el pago de una sanción ajena, siendo ésta consecuencia atentatoria contra el principio de personalidad de la pena. Amén de que ésta queda condicionada a la solicitud de un certificado detallado de deudas del anterior titular.

Si bien, los tribunales justifican sus pronunciamientos en la aplicación del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria, la extensión de la responsabilidad del adquirente de empresa a las sanciones ante la falta de solicitud del certificado, esta medida resulta del todo atentatoria contra el principio de proporcionalidad, puesto que, la falta de solicitud del certificado detallado de deudas, no constituye actuación infractora equiparable a las infracciones cometidas por la empresa adquirida. Y, en este caso, la asunción de la sanción

ajena depende de un acto que no es constitutivo de una infracción, tal como la solicitud de un certificado.

Esta situación no se da en el ordenamiento jurídico alemán puesto que, la responsabilidad tributaria no se extiende a las sanciones en ningún caso, no produciéndose situaciones injustas y desproporcionadas como sucede en el particular supuesto del artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria.

4.2. La justificación de la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones en este supuesto, introducida por la Ley General Tributaria 58/2.003, de 18 de diciembre, reside en la prevención de actuaciones fraudulentas que tengan como finalidad evitar el pago de tributos de la empresa adquirida. No obstante, el legislador, a través de la introducción de la Ley 36/2.006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, regula esta clase de situaciones, a través de la introducción en la Ley General Tributaria de dos nuevos artículos sobre responsabilidad tributaria, 43.1.g) y h) – estos supuestos introducen la doctrina del levantamiento del velo en el ámbito tributario-, sin modificar la situación injusta y del todo desproporcionada que ocasiona el propio artículo 42.1.c), cuya extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones debería suprimirse del citado texto, independientemente de la solicitud del certificado detallado de deudas. Es más, con posterioridad a la entrada en vigor de la citada Ley 36/2.006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la Ley General Tributaria ha sido objeto de modificaciones parciales a través de la Ley 7/2.012, de prevención y lucha contra el fraude fiscal, y la Ley 34/2.015 de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria 58/2.003, de 17 de diciembre, sin que en ningún caso, haya sido suprimida ni modificada la extensión de la responsabilidad tributaria en los supuestos de adquisición empresarial a las sanción.

5. En conclusión, cabe manifestar que, la extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones en el supuesto de adquisición empresarial, es una medida que en ningún caso se da en el ordenamiento jurídico alemán. Esta medida en el ordenamiento jurídico español, fue establecida con la finalidad de prevenir el fraude fiscal en determinados supuestos de adquisiciones empresariales de carácter fraudulento, no obstante, quizás ésta no sea la medida más acertada puesto que, la ejecución/aplicación de la misma ocasiona determinadas consecuencias injustas para el nuevo adquirente siendo

cuestionable la constitucionalidad de la misma, por tanto debería ser suprimida de nuestro ordenamiento jurídico.