

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ085490

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de febrero de 2022

Sala 3.^a

R.G. 620/2019

SUMARIO:

Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario.

Responsabilidad solidaria. *Sucesión en la actividad. Deudas derivadas de la actividad o explotación económica.* La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en supuestos como el presente puede originarse en tres causas distintas:

-La primera es la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa «por cualquier concepto», lo que supone una auténtica sucesión jurídica.

-La segunda es la sucesión que puede llamarse «de facto», y consiste en que una empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en verdad, continúa bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida.

-La tercera forma, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida.

El Tribunal Supremo ha establecido que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una «cuestión de hecho» que requiere una individualización concreta en cada caso, por lo que habrá de acudirse para su determinación a los datos obrantes en el expediente y a los consignados en el propio acto de derivación, siempre y cuando no hayan sido negados o desacreditados por la parte actora, habida cuenta que su contenido goza de presunción de acierto y validez.

Dicho esto, en el expediente remitido al Tribunal, consta que con fecha 30/09/2011 se produjo la transmisión por parte de la interesada a la sociedad de unos locales, declarando la vendedora y deudora principal en la escritura de transmisión que «actúa en este acto en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial transmitiendo un bien afecto a su patrimonio empresarial». Por otra parte, en el expediente consta el contrato de cesión parcial de negocio.

De lo anterior, no puede caber ninguna duda de que la venta de los locales que realiza la deudora principal, son aquellos donde ésta venía desarrollando su actividad, y que vendidos el 30/9/2011, la declarada responsable pasó posteriormente a partir del contrato de cesión de fecha 30/4/2013, a ser arrendataria, para a su vez, en dichos locales, continuar desarrollando la misma actividad concreta y específica que venía realizando la deudora principal. En consecuencia, es innegable que la deuda por IVA resultante de la transmisión de tales locales por la deudora principal, es una deuda contraída por ésta y derivada del ejercicio de su actividad. Así, la deuda derivada de la venta del local donde se desarrolla la actividad económica con anterioridad a la sucesión es una deuda derivada de la actividad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 42 y 174.

Ley 230/1963 (LGT), art. 72.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra el acuerdo dictado el 21 de junio de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante TEAR) de Cataluña, en resolución a la reclamación económico administrativa 17/01261/2014, en asunto relativo a responsabilidad tributaria de carácter solidario.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 05/09/2014 se dictó por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter solidario en aplicación del artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT de 2003) en el

cual se declaró a XZ SA, responsable solidaria de las deudas tributarias de TW SL con NIF ... con un alcance de 155.689,50 euros, según el siguiente detalle:

- Clave liquidación: A17...42

Concepto: IVA Autoliquidación Mod. 303 4T/2011

Cuota e intereses: 155.105,76 euros

Alcance responsabilidad: 155.105,76 euros

- Clave liquidación: A17...34

Concepto: IRPF Retención Trabajo Personal Mod. 111 4T/2012

Cuota e Intereses: 235,10 euros

Alcance responsabilidad: 235,10 euros

- Clave liquidación: A17...16

Concepto: IVA Autoliquidación Mod. 303 4T/2012

Cuota e intereses: 348,64 euros

Alcance responsabilidad: 348,64 euros

TOTAL: 155.689,50 euros

De este acuerdo, notificado el 12/09/2014, cabe destacar lo siguiente:

1º) Título: Existe un contrato de cesión parcial de negocio firmado por TW SL y XZ SA con fecha 30/04/2013. (Incorporado al Expediente Electrónico, en el apartado "requerimiento de información")

2º) Coincidencia en la actividad desarrollada: De acuerdo con sus respectivas altas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (censo de empresarios), la actividad desarrollada tanto por TW SL como por XZ SA es la misma:

EPÍGRAFE 657 COMERCIO MINORISTA DE INSTRUMENTOS DE MUSICA Y ACCESORIOS.

3º) Sucesión temporal: El 30/04/2013 TW SL se da de baja en la TGSS, momento en que se emite una factura por importe de 276.000 euros correspondiente a las existencias que el deudor transmite a XZ SA. En la misma fecha las dos sociedades firman el contrato de cesión parcial del negocio.

4º) Contratación de trabajadores: de la plantilla de cuatro trabajadores asalariados que TW SL tenía en 2013, XZ SA contrata a dos de ellos.

5º) Coincidencia de clientes: Clientes habituales como ..., ... LTD (NIF: ...) o ... SCCL (NIF: ...) pasan a ser clientes de XZ SA.

6º) Sede de la actividad: TW SL tenía su domicilio social en DIRECCIÓN_1_MUNICIPIO_1 en tres locales de su propiedad. El 30/09/2011 transmite los inmuebles a la sociedad QR SL NIF: ... A partir de ese momento se firma un contrato de alquiler que se cede posteriormente a XZ SA.

7º) Nombre comercial y fondo de comercio: en el contrato firmado el 30/04/2013 por TW SL y XZ SA se incluye el derecho a seguir utilizando el mismo nombre comercial, ..., y la cesión de los derechos de continuación con el negocio.

Por otro lado, no consta que por parte de XZ SA se hubiese solicitado con carácter previo o simultáneo al inicio de su actividad la certificación a que se refiere el artículo 175.2 de la LGT de 2003.

CONTESTACIÓN ALEGACIONES

El núcleo del procedimiento de sucesión empresarial abierto a nombre de XZ SA sobre las deudas de TW SL pivota sobre los siguientes hechos: Cesión parcial de negocio, incluida venta de las existencias; y ocupación del mismo local en el que se ejercía la actividad.

El tipo de negocio, venta de material musical, es una actividad muy específica y que tiene características que expanden su ámbito más allá de la mera actividad de compraventa de objetos; contiene un fuerte componente del concepto conocido como "fondo de comercio". Es decir, su clientela conoce el lugar y confía en el nombre comercial en el momento de adquirir los bienes; se trata de instrumentos de música, los cuales llevan aparejada una carga cultural, intelectual o meramente funcional que trasciende su carácter material.

XZ SA podría, ante el vacío que hubiera supuesto el cese en la actividad de TW SL, haber abierto un establecimiento en la ciudad, en otro lugar, exponiéndose a los riesgos habituales en el comercio, y más en este tipo de actividad.

Sin embargo opta por, no sólo comprar las existencias de TW SL, sino que continúa la actividad de esta última sin solución de continuidad y en el mismo lugar y bajo el mismo nombre comercial. Un cliente poco avisado no podría haber percibido el cambio de titularidad empresarial.

Es este hecho el que revela existencia de un beneficio invisible para XZ SA. Esta sociedad abre un establecimiento reduciendo al mínimo los riesgos comerciales; esta reducción se debe a la existencia de una sucesión empresarial, no sería explicable de otra manera. Las deudas que se transmiten el presente procedimiento son de la actividad, se trata de la contrapartida pasiva del activo consistente en el fondo de comercio, compuesto este último, por la ubicación, el nombre comercial, las mismas personas atendiendo a los clientes (a pesar del finiquito) y no menos importante, las existencias. Además, la transmisión de éstas permite algo aparentemente inocuo pero muy importante para los fines comerciales, la integridad visual de los escaparates, sin cambio alguno en la transición sucesoria.

Del alcance de la responsabilidad.

El 18/08/2014 le fue notificado a la interesada la apertura del procedimiento de derivación de responsabilidad con trámite de audiencia y puesta de manifiesto del expediente. Concluido el trámite de audiencia, y tras las alegaciones de la interesada, la Administración notificó el acuerdo aquí impugnado, rechazándose las alegaciones presentadas por la interesada, y se declaró a XZ SA responsable solidaria de las deudas tributarias de TW SL, en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1 c) de la Ley General Tributaria, por importe de 155.689,50 euros.

Segundo.

Contra la anterior resolución, notificada el 12/9/2014, en fecha 10/10/2014 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, que ha sido seguida con el número 17/01261/2014.

En resolución de fecha 21/6/2018, el TEAR de Cataluña ESTIMO EN PARTE la reclamación, señalando en su Fundamento de Derecho SEPTIMO:

"SÉPTIMO.- En consecuencia, procede confirmar el presupuesto de hecho de la derivación de responsabilidad, si bien el importe correspondiente a la deuda A17...42 deberá limitarse a 154.791,15 euros."

Tercero.

No estando de acuerdo con la resolución de la reclamación, que le fue notificada el 15/11/2018, formula el 12/12/2018 el presente recurso de alzada, aduciendo, en síntesis:

-Derivación de obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular de la actividad que nada tienen que ver con la explotación o actividad económica del reclamante: No es derivable el IVA devengado por la venta un inmueble por parte de TW SLU, el 30/09/2011, en la que renuncia a la exención del IV A, repercutiéndole, al tipo legal del 18 % dicho impuesto y cobrándoselo al comprador por un importe de 170.318,36 euros. La venta de inmuebles nada tiene que ver con el comercio minorista de instrumentos de música y accesorios en la que le sucede la reclamante y que, en consecuencia, dicha deuda tributaria NO es derivable al reclamante.

-Nulidad del acuerdo de derivación por exigir el TEAR de Cataluña al sucesor de la actividad que acreditará que fueron objeto de derivación obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular de la misma que nada tienen que ver con la explotación o actividad económica del reclamante, en lugar de exigírselo a la oficina de recaudación quien derivó dichas deudas y quien debería haber demostrado que se cumplieron los requisitos legales para dicha derivación, y por que el expediente remitido por la dependencia regional de recaudación al TEAR de Cataluña no contiene los documentos básicos para determinar las deudas a derivar, entre otros, NO contenía el libro registro de facturas emitidas del 4T 2011, las propias facturas emitidas en dicho periodo ni el resumen anual del IVA (Modelo 390/2011).

-No suministro al reclamante del expediente del que deriva las liquidaciones giradas al deudor principal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la

LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

el ajuste a derecho de la resolución impugnada y del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

Tercero.

El artículo 42.1 de la LGT de 2003 establece:

"Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades.

(...)

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo.

Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

(...)"

Por otra parte, el artículo 41.5 de la citada Ley señala que

"5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley".

Finalmente, el artículo 174.5 de la misma Ley determina que

"En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación".

La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en supuestos como el presente puede originarse en tres causas distintas:

La primera es la transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto", lo que supone una auténtica sucesión jurídica.

La segunda es la sucesión que puede llamarse "de facto", y consiste en que una empresa, aparentemente, cesa en su actividad, pero en verdad la continúa bajo una apariencia distinta, utilizando buena parte de los elementos personales y materiales de la anterior, y amparándose en la aparente falta de título jurídico de transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la desaparecida.

La tercera forma, se produce cuando una empresa adquiere elementos aislados de la sociedad deudora y, gracias a ello, aun sin transmisión jurídica de la titularidad, puede proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de noviembre de 1992, entre otras, ha establecido que la determinación de la existencia o inexistencia de sucesión es una "cuestión de hecho" que requiere una individualización concreta en cada caso, por lo que habrá de acudirse para su determinación a los datos obrantes en el expediente y a los consignados en el propio acto de derivación, siempre y cuando no hayan sido negados o desacreditados por la parte actora, habida cuenta que su contenido goza de presunción de acierto y validez.

La posibilidad de ambas modalidades de sucesión ha sido reconocida por numerosa doctrina, evacuada en relación con el artículo 72 de la anterior LGT, Ley 230/1962 de 28 de Diciembre (RRTEAC de 07-09-00, 30-11-00, 24-05-01, 26-04-01 y 22-10-08, entre otras; SSAN de 10-10-95, 23-04-98, 08-06-00, 30-01-01 y 23-03-09, entre otras) y halla expreso refrendo en el artículo 42.1.c) de la LGT de 2003, en el que se alude a sucesión "en la titularidad o ejercicio" de la actividad.

Cuarto.

En el presente caso, por los motivos expuestos en el acuerdo, y que hemos resumido en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la Administración considera acreditados los requisitos necesarios para exigir este tipo de responsabilidad, a lo que se opone la recurrente alegando, en primer lugar, que no es derivable la deuda relativa al IVA por la transmisión de inmuebles el 30/09/2011 (facturados el 1/10/2011), en la que se renuncia a la exención del IVA, repercutiéndole, al tipo legal del 18 % dicho impuesto y cobrándoselo al comprador por un importe de 170.318,36 euros, señalando que la venta de inmuebles nada tiene que ver con el comercio minorista de instrumentos de música y accesorios en la que le sucede la reclamante.

En el expediente remitido a este Tribunal, consta que con fecha 30/09/2011 se produjo la transmisión por parte de la reclamante a la sociedad QR SL, con N.I.F. ..., de los locales en la DIRECCIÓN_1_MUNICIPIO_1, declarando la vendedora y deudora principal TW SL en la escritura de transmisión que "actúa en este acto en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial transmitiendo un bien afecto a su patrimonio empresarial".

Así mismo, el órgano de recaudación señala en los antecedentes de hecho de su acuerdo que (el subrayado es añadido):

"6º) Sede de la actividad: TW SL tenía su domicilio social en DIRECCIÓN_1_MUNICIPIO_1 en tres locales de su propiedad. El 30/09/2011 transmite los inmuebles a la sociedad QR SL NIF: ... A partir de ese momento se firma un contrato de alquiler que se cede posteriormente a XZ SA."

Por otra parte, en el expediente consta el contrato de cesión parcial de negocio firmado por TW SL (deudor principal) y XZ SA (responsable) con fecha 30/04/2013, donde se señala por las partes que:

(...) Que TW SL, viene desarrollando en el establecimiento comercial sito en la DIRECCIÓN 1 MUNICIPIO 1 la actividad de venta de instrumentos musicales.

Que XZ SA está interesada en adquirir las existencias, fondo de comercio e instalaciones, así como en utilizar el nombre comercial y TW SL está interesada en la transmisión de lo anterior (...)"

De lo anterior, no puede caber ninguna duda de que la venta de los locales que realiza la deudora principal, son aquellos donde ésta venía desarrollando su actividad, y que vendidos a QR SL el 30/9/2011, la declarada responsable pasó posteriormente a partir del contrato de cesión de fecha 30/4/2013, a ser arrendataria de QR SL, para a su vez, en dichos locales, continuar desarrollando la misma actividad concreta y específica que venía realizando la deudora principal. En consecuencia, es innegable que la deuda por IVA resultante de la transmisión de tales locales por la deudora principal, es una deuda contraída por ésta y derivada del ejercicio de su actividad, lo que nos lleva a rechazar la alegación de la recurrente.

Quinto.

Oppone la recurrente la nulidad del acuerdo de derivación por exigir el TEAR de Cataluña al sucesor de la actividad que acreditara que fueron objeto de derivación obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular de la misma que nada tienen que ver con la explotación o actividad económica del reclamante, en lugar de exigírselo a la oficina de recaudación quien derivó dichas deudas y quien debería haber demostrado que se cumplieron los requisitos legales para dicha derivación, y por no contener el expediente remitido por la dependencia regional de recaudación al TEAR de Cataluña los documentos básicos para determinar las deudas a derivar, entre otros, no contenía el libro registro de facturas emitidas del 4T 2011, las propias facturas emitidas en dicho periodo ni el resumen anual del IVA (Modelo 390/2011), así como por el suministro al reclamante del expediente del que deriva las liquidaciones giradas al deudor principal.

En lo relativo a la primera parte de la alegación, este Tribunal debe rechazarla, ya que en nuestro Fundamento anterior ha resultado acreditado que las obligaciones tributarias a las que la interesada se oponía a su derivación son legalmente derivables, sin que sus alegaciones desvirtúen lo actuado por la Administración.

También se opone a la derivación la interesada al señalar que no se hallan en el expediente ni los libros registro del IVA, ni las facturas, para determinar el importe correcto de la deuda el IVA del 4T de 2011. También que no se le ha suministrado al reclamante las liquidaciones giradas a la deudora principal.

El artículo 174.5 de la LGT de 2003 dispone en lo que aquí importa:

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

(...)"

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones, señalando la documentación que la Administración debe poner a disposición de los responsables al objeto de poder impugnar las liquidaciones que le son derivadas.

Así, en la Sentencia de fecha 03/04/2018, en el recurso 427/2017, nuestro Alto Tribunal señalaba en su Fundamento de Derecho TERCERO:

TERCERO. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión. Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

«Delimitar si, de la posibilidad que ofrece el artículo 174.5, primer párrafo, de la Ley 58/2003, General Tributaria, en torno a la formulación de alegaciones acerca de las liquidaciones y sanciones emitidas al deudor principal, puede inferirse asimismo tanto la obligación de la Administración tributaria de poner a su disposición los expedientes relativos a esos actos, como la posibilidad de revisar los antecedentes de hecho que motivaron los pronunciamientos judiciales dictados frente al deudor principal, determinando al respecto el alcance revisionario de la citada disposición y si el procedimiento que debe seguirse ante el deudor principal es análogo al que debe aplicarse al responsable subsidiario ».

La respuesta ha de ser necesariamente afirmativa en relación con las dos cuestiones, conforme a lo que hemos razonado, pues

1. El precepto citado solo puede tener plena efectividad si la Administración está obligada a suministrar al reclamante los expedientes de los que derivan, mediata o inmediatamente, las liquidaciones giradas al deudor principal y

2. Cabe reconocer al responsable, conforme a tal precepto y a la jurisprudencia de esta Sala, plenas facultades de impugnación respecto del presupuesto de hecho habilitante y respecto de aquellas liquidaciones, reconocimiento que se extiende también a los supuestos en los que las liquidaciones o los acuerdos sancionadores hubieran ganado firmeza, supuesto en el que tales disposiciones solo resultan intangibles para los obligados principales, pero no para quienes, como responsables, tienen a su alcance las plenas facultades impugnatorias mencionadas."

En el presente caso, este Tribunal entiende que la Administración ha actuado conforme a derecho, ya que las deudas que se le derivan a la recurrente son autoliquidaciones presentadas por la deudora principal, que corresponden a IVA y retenciones de IRPF devengados con anterioridad al momento en el que se produce la sucesión, es decir, no tienen origen en actuaciones de comprobación practicadas por la Administración, y tales autoliquidaciones se hallan en el expediente administrativo del procedimiento de derivación que le fue puesto de manifiesto, siendo por ello dichas autoliquidaciones la única documentación que integra el expediente de las deudas que le son derivadas.

Sexto.

Así las cosas, debemos confirmar en todos sus extremos el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria impugnado, a excepción de lo que fue modificado por la Resolución del TEAR de Cataluña, que impugnada en el presente recurso de alzada, debemos confirmar íntegramente.

CEF.- Fiscal Impuestos

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.