

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 29 de enero de 2026

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 7746/2024

**SUMARIO:**

**Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Otros supuestos.** *Deudas generadas por el primer franquiciado y derivadas al segundo franquiciado que ha continuado con la actividad económica.* La sucesión de hecho se produce cuando el nuevo sujeto asume los resultados de la actividad económica previamente desarrollada por el deudor, aun cuando no exista una transmisión de la titularidad empresarial ni un vínculo jurídico directo entre ambos. Por ello, resulta jurídicamente posible declarar la responsabilidad tributaria del nuevo franquiciado cuando se constate que este ha continuado la explotación económica previamente desarrollada por el franquiciado deudor, siempre que dicha actividad sea la que haya generado las deudas tributarias objeto de derivación. Esta conclusión se mantiene incluso en aquellos supuestos en los que el nuevo franquiciado sea un sujeto jurídicamente independiente del anterior, y aunque la continuación de la actividad se produzca como consecuencia de la formalización de un nuevo contrato de franquicia o de distribución con el titular de la marca.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de 31 de mayo de 2024, recaída en la reclamación nº 12/1380/2022 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** La SOCIEDAD X a resultas de un contrato de franquicia formalizado con la SOCIEDAD PETROLERA Y gestionó una estación de servicio hasta la rescisión del citado contrato de franquicia; actividad cuyo ejercicio originó la existencia de deudas tributarias en concepto de Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido que resultaron impagadas a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tras la rescisión del contrato de franquicia entre SOCIEDAD PETROLERA Y y la SOCIEDAD X, la misma estación de servicio fue explotada por la SOCIEDAD N a resultas de la formalización entre esta última y SOCIEDAD PETROLERA Y de un nuevo contrato de franquicia suscrito el mismo día en que se rescindió el contrato entre SOCIEDAD X y SOCIEDAD PETROLERA Y.

La Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT ante la existencia de deudas derivadas del ejercicio de la explotación económica por parte de SOCIEDAD X inició un procedimiento de derivación de la responsabilidad tributaria solidaria prevista en el artículo 42.1.c.) LGT con la SOCIEDAD N.

Dicho procedimiento culminó con la declaración de r

**ANTECEDENTES DE HECHO**

responsabilidad tributaria solidaria de la SOCIEDAD N de las deudas tributarias contraídas por el anterior sujeto que explotó en régimen de franquicia la estación de servicio (SOCIEDAD X).

Concretamente, la AEAT entendió que la SOCIEDAD N había sucedido a la SOCIEDAD X en el ejercicio de la actividad económica generadora de las deudas tributarias; extremo que fundamentó en la coincidencia de la actividad económica desarrollada por ambas entidades (actividad 655.3: "Com.Men. carburantes/aceite vehículos"), la coincidencia en el objeto social (SOCIEDAD X y SOCIEDAD N tienen por objeto social, entre otros, el comercio al por menor de carburantes y aceites de vehículos), la coincidencia en el lugar de realización de la actividad (misma estación de servicio), continuidad de proveedores y clientes, la existencia de un traspaso de la plantilla empleada por SOCIEDAD X a la SOCIEDAD N y la coincidencia temporal entre el cese de la actividad de SOCIEDAD X y el inicio de la actividad de SOCIEDAD N.

Así, la Administración concluyó que *"dada la coincidencia de elementos estructurales y organizativos, así como de carácter material y personal, sumados a la existencia de título jurídico se dan los requisitos para poder declarar responsable solidario a la entidad SOCIEDAD N"* de las deudas contraídas por el anterior titular (SOCIEDAD X) a resultas de la explotación económica.

Síguenos en...



Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, la SOCIEDAD N interpuso recurso potestativo de reposición que fue íntegramente desestimado.

**SEGUNDO.** Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la SOCIEDAD N interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Valencia quien resolvió la reclamación en fecha 31 de mayo de 2024 en sentido estimatorio en los siguientes términos:

**Resolución TEAR de fecha 31 de mayo de 2024, RG 12/1380/2022 impugnada :**

*<< A juicio de este Tribunal el contrato suscrito entre SOCIEDAD PETROLERA Y en un primer momento con SOCIEDAD X y en un segundo momento con SOCIEDAD N es un contrato de arrendamiento de industria. El arrendamiento de industria, es el contrato por el cual su titular cede su explotación a otra persona, por precio cierto y tiempo determinado. El objeto de la industria está formado por un conjunto de bienes de toda índole: inmuebles, como el local; muebles como mercaderías, maquinarias, bienes de equipo, y derechos como los de propiedad industrial o intelectual, además de situaciones de hecho como puede ser la organización de la industria, la clientela o el prestigio comercial.*

*A la vista de los hechos expuestos en el Antecedente de Hecho segundo de esta resolución este Tribunal considera que no se ha producido el presupuesto de hecho de la derivación de responsabilidad ya que no es posible hacer una derivación “per saltum”. Se está derivando las deudas de SOCIEDAD X (subarrendatario) a SOCIEDAD N (subarrendatario), sin tener en cuenta a SOCIEDAD PETROLERA Y entidad situada entre ambas como arrendataria y subarrendadora de ambas entidades sucesivamente.*

*La cosa arrendada lo fue a SOCIEDAD PETROLERA Y (arrendatario subarrendadora) quien el mismo día de la resolución del contrato anterior con SOCIEDAD X, el 19 de septiembre de 2019, lo subarrendó a SOCIEDAD N no obstante el artículo 42.1.c) LGT no permite efectuar una derivación “per saltum” como en el caso en estudio.*

*Es criterio público del TEAR de Valencia en resolución 46/02887/2019/00/00 que:*

*“El artículo 42.1.c) no contempla la posibilidad de hacer una derivación “per saltum”. Dicho precepto establece que la responsabilidad se exigirá respecto de las obligaciones tributarias contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio. En el presente caso el declarado responsable no sucedió al deudor principal, sino a otro obligado tributario que a su vez había sucedido al deudor principal y del que no hay constancia que previamente haya sido declarado responsable. Permitir la sucesión per saltum genera inseguridad jurídica respecto de la solicitud del certificado de deudas.*

*Ha cambiado el contexto legal en el que se admitió inicialmente la sucesión “per saltum”.*

*Ahora, la sucesión de actividad es una responsabilidad solidaria (no requiere acreditar la condición de fallido de los responsables intermedios, que podía dilatar el procedimiento estérilmente) y permite declarar la responsabilidad de los sucesivos sucesores casi de manera simultánea. Además se ha incorporado al ordenamiento la responsabilidad por levantamiento del velo que permite encajar alguna de estas conductas sin necesidad de derivar la responsabilidad a “sucesores” intermedios, y que pudo ser utilizada preferentemente por la Administración si ese era el fraude que subyacía.”*

*Cabe asimismo citar, por su gran similitud, la resolución del TEAR de Valencia 46/09180/2013/00/0 quien, junto a otros motivos de estimación en la resolución de un contrato de arrendamiento de industria en la que también intervino SOCIEDAD PETROLERA Y indica que: “No es correcto tampoco realizar una derivación “per saltum”, esto es, pasa la Administración del deudor (subarrendatario) al derivado (arrendador) sin pasar por el arrendatario y subarrendador.”*

*En consecuencia el acto impugnado no es ajustado a derecho.*

**SÉPTIMO.** *Habiéndose estimado la presente reclamación por falta de presupuesto de hecho de la misma, no procede entrar a examinar el resto de alegaciones planteadas por el interesado frente al acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria aquí impugnado.*

*Por lo expuesto*

*Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.>>*

**TERCERO.** Frente a la citada resolución del TEAR de Valencia, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 5 de junio de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 30 de agosto de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente comienza su escrito de alegaciones afirmando que si bien el TEAR de Valencia ha abogado por calificar el contrato suscrito entre SOCIEDAD N Y SOCIEDAD PETROLERA Y como contrato de arrendamiento de industria, es más bien un contrato de franquicia y como tal, de acuerdo con la sentencia

del Tribunal Supremo de 4 de junio de 2020, Sala de lo Civil, recurso de casación 4164/2017, una modalidad del contrato de distribución. No obstante, señala la Directora que no es la calificación del contrato entre las partes citadas el motivo del presente recurso y sí es pacífico tanto para el TEAR como para la Directora que "en virtud del contrato se cede la explotación".

Hecho incontrovertido para ambas partes al cual la Directora recurrente anuda la trascendencia jurídica de la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y que, en definitiva, radica en combatir la tesis defendida por el TEAR de la Comunidad Valenciana en la resolución impugnada, de forma que, la Directora, frente al criterio defendido por el TEAR en la resolución impugnada, considera que es jurídicamente posible y procedente en atención a los elementos de hecho y probatorios que concurren en cada supuesto concreto, declarar la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.1.c) LGT del nuevo franquiciado respecto a las deudas tributarias derivadas de la explotación de la franquicia por un franquiciado anterior que cesó en su explotación sin ser para ello exigible la previa declaración de responsabilidad del franquiciador.

Tesis que defiende con cita a la resolución de este TEAC de 30 de octubre de 2018 (RG 4725/2016) y la ulterior sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 4 de mayo de 2021 (recurso 856/2019) que le sirven para afirmar:

*<<Este Departamento entiende que la resolución y sentencia anteriores avalan completamente la conformidad a derecho del criterio que se propone en este recurso, y que consiste en establecer que en los casos en que las obligaciones tributarias hayan sido devengadas en el ejercicio de una actividad franquiciada, la finalización de la relación de franquicia con el deudor principal y la firma de un nuevo contrato de franquicia en sustitución no suponen, necesaria y automáticamente, ni que el franquiciador suceda en la actividad al primer franquiciado ni que, de declararse la responsabilidad solidaria del artículo 42.1 c) LGT del segundo franquiciado, esta se haya hecho per saltum, por la que es obligatorio dictar primero la responsabilidad del franquiciador. Es decir, habrá de estarse a las circunstancias concretas de cada caso y determinar, entre otras cuestiones de hecho, si el franquiciador llegó a ejercer la actividad entre el primer franquiciado y el segundo, qué elementos se traspasaron del primero al segundo etc.*

*En el presente caso, considera este Departamento, este planteamiento hubiera determinado que la responsabilidad declarada hubiera sido confirmada por el TEAR, dado que SOCIEDAD PETROLERA Y no ejerció la actividad de venta al por menor de combustibles y otros productos relacionados en la estación de servicio, en el periodo de la finalización de la primera franquicia y el inicio de la segunda; que entre la primera franquicia y la segunda no hay periodo alguno, porque se firmaron el mismo día; que el traspaso de elementos personales y materiales fue total.... El TEAR podría incluso haber establecido que la responsabilidad declarada no era conforme a derecho a la vista de su análisis de los hechos concretos del caso, pero lo que no le cabía hacer era considerar que la franquiciadora SOCIEDAD PETROLERA Y se convirtió en arrendataria de la deudora principal con la finalización de su contrato de franquicia porque, dado que el segundo contrato de franquicia se firmó el mismo día y SOCIEDAD PETROLERA Y no ejerció en ningún momento la actividad de venta al por menor de combustibles y otros productos relacionados, lo que ha venido a establecer el TEAR es que siempre y en cualquier caso, cuando intervengan franquiciados y franquiciadores puede entenderse que estos segundos deber ser declarados en primera instancia responsables solidarios de los primeros que cesen en la franquicia con deudas pendientes, en base al artículo 42.1 c) de la LGT, y esto es precisamente a lo que se opone este Departamento, para evitar que se repita en el futuro, tanto en las resoluciones de este TEAR como en las de los demás tribunales económico-administrativos que pudieran tomarle como referente>>*

Cita la consulta de la Dirección General de Tributos de 25 de enero de 2017 (V 0176-2017), señalando tras ello la Directora, a la vista de la misma, que "Puede verse que no hay una obligación sistemática de considerar al franquiciador como sucesor en primera instancia del franquiciado deudor principal, sino que cada caso ha de ser valorado a la vista de todas las circunstancias concurrentes."

Y finaliza su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio interpretativo:

*<<A los efectos de las declaraciones de responsabilidad del artículo 42.1 c) de la LGT, cuando el deudor principal sea un franquiciado y sus deudas provengan del ejercicio de la actividad de la franquicia, no ha de considerarse necesaria y automáticamente que el que le sucede en la actividad en primera instancia es el franquiciador, de modo que su declaración de responsabilidad en base al artículo citado será siempre previa a la que la Administración tributaria pueda dictar respecto de otros franquiciados posteriores.>>*

**CUARTO.** En fecha 19 de septiembre de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### **SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.**

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si es jurídicamente conforme ex artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que la AEAT declare la responsabilidad tributaria del nuevo franquiciado respecto de las deudas derivadas de la explotación del contrato de franquicia por otro franquiciado que cesó en su ejercicio.

Y, en caso de responderse en sentido afirmativo, enjuiciar si en todo caso la citada declaración de tal responsabilidad exigiría la previa derivación de responsabilidad tributaria al franquiciador.

Controversia jurídica que hemos de resolver a la luz de la normativa aplicable contenida fundamentalmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

#### **Artículo 41 LGT. Responsabilidad tributaria. Redacción vigente desde 31/10/2012.**

*<<1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.*

*2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.*

*3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario.*

*Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan.*

*4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra ley se establezcan.*

*En los supuestos en que la responsabilidad alcance a las sanciones, cuando el deudor principal hubiera tenido derecho a la reducción prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley, la deuda derivada será el importe que proceda sin aplicar la reducción correspondiente, en su caso, al deudor principal y se dará trámite de conformidad al responsable en la propuesta de declaración de responsabilidad.*

*La reducción por conformidad será la prevista en el artículo 188.1.b) de esta Ley. La reducción obtenida por el responsable se le exigirá sin más trámite en el caso de que presente cualquier recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la derivación o en las liquidaciones derivadas.*

*A los responsables de la deuda tributaria les será de aplicación la reducción prevista en el artículo 188.3 de esta Ley.*

*Las reducciones previstas en este apartado no serán aplicables a los supuestos de responsabilidad por el pago de deudas del artículo 42.2 de esta Ley.*

*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.*

*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.*

*6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil>>.*

#### **Artículo 42 LGT. Responsables solidarios. Redacción vigente desde 01/12/2006.**

*<<1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:*

*a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.*

Síguenos en...



b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas 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.

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

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

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley>>.

**Artículo 175 LGT. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria. Redacción vigente desde 11/07/2021.**

<<1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.

b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.

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

**TERCERO. Juicio de este TEAC.**

Según hemos detallado anteriormente, la presente unificación de criterio gira en determinar si le es posible a la Administración Tributaria declarar a un franquiciado, con base en el artículo 42.1.c) LGT, responsable tributaria respecto a las deudas derivadas del ejercicio de esa actividad económica explotada en régimen de franquicia por un franquiciado anterior.

O, dicho de otro modo, si sería posible jurídicamente entender que existe sucesión en el sentido del precepto entre un primer franquiciado y un ulterior franquiciado o si, en todo caso, esa sucesión se produciría primero entre el franquiciado y el franquiciador de modo que una derivación de responsabilidad entre franquiciados no sería posible sin antes haber declarado la responsabilidad tributaria del franquiciador.

En aras de responder a tal cuestión controvertida, hemos de precisar que bajo el supuesto de responsabilidad tributaria solidaria consagrada en el artículo 42.1.c) LGT tienen cabida diferentes presupuestos de hecho y ello en tanto que el precepto se refiere expresamente a las personas “que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas”.



Así, engloba no solo a la auténtica sucesión jurídica, esto es, a la transmisión pura y simple de la titularidad de una empresa, sino también a la conocida como sucesión de hecho en la que la derivación al responsable no encuentra su razón de ser en que ostente un título jurídico apto que le otorgue la titularidad dominical de la empresa sucedida, sino en que asume él los resultados de la explotación económica ejercida previamente por el deudor principal.

Presupuesto de hecho que ha de completarse con la previsión normativa contenida en el artículo 42.1.c) segundo párrafo LGT que también permite la derivación de responsabilidad a los adquirentes de elementos aislados de otra empresa siempre que los mismos sean suficientes como para permitir la continuación de la explotación o actividad económica.

Así pues, la norma establece como presupuesto objetivo de la responsabilidad el hecho de la sucesión en la actividad de una entidad por otra, con independencia de que exista o no título jurídico que acredite la sucesión y de que la sucedida no haya sido formalmente disuelta.

Determinación de la existencia o inexistencia de sucesión que, como ha reconocido la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 16 de noviembre de 1992), es una "*cuestión de hecho*" que requiere una individualización concreta en cada caso, por lo que habrá de acudir 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.

Así pues, los elementos que posibilitan la acreditación de existencia de sucesión fáctica no constituyen un número cerrado, pudiendo citarse a título ejemplificativo los siguientes:

- 1) Identidad, al menos parcial, de la actividad real;
- 2) Utilización de los mismos activos y medios materiales de producción.
- 3) Coincidencia, total o parcial, de clientes, proveedores y trabajadores
- 4) Vinculación entre ambos sujetos;
- 5) Correlación de actividades; lo que significa que la actividad del sucesor debe realmente tomar auge cuando decae la del sucedido.

Así pues, bajo una perspectiva teórica, sería jurídicamente posible en aplicación del artículo 42.1.c) LGT, la derivación de responsabilidad tributaria a aquel sujeto que continúa la explotación económica previamente ejercida por el deudor principal en la medida en que, claro está, se pueda acreditar la existencia de esa continuación en la actividad ejercida por el deudor y cuyo ejercicio, precisamente, originó las deudas tributarias objeto de la derivación.

Interpretación normativa que siendo pacífica en la actualidad puede presentar, sin embargo, dificultades de aplicación particularmente en relación con la existencia en el tráfico jurídico y mercantil de los comúnmente conocidos como contratos de distribución.

En este sentido, no debe pasar desapercibido que en el derecho privado se erige como un pilar fundamental el principio de la autonomía de la voluntad o, dicho sea de otro modo, el reconocimiento a las personas del derecho a regular libremente sus propios intereses. Principio que claramente es reconocido en el artículo 1255 del Código Civil cuando afirma:

*<<Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público>>*

Principio que, en definitiva, conlleva el reconocimiento normativo de sendas libertades fundamentales en el ámbito de la contratación que se extienden no solo a libertad para contratar (esto es, a decidir si contratan o no y con quién) o a la libertad de elección del derecho aplicable, sino lo que es más trascendente a los efectos que aquí nos ocupan: a la libertad de configuración del contrato. Libertad esta última que permite a las partes determinar libremente el contenido del contrato e, incluso, crear contratos atípicos -esto es, contratos no regulados expresamente por la Ley-

Esta libertad de configuración contractual ha conllevado la formalización en el tráfico jurídico de numerosos contratos que la doctrina ha calificado bajo una categoría denominada como "contratos de colaboración comercial" dentro de los cuales cabe identificar distintas modalidades como es el denominado contrato de distribución o el contrato de franquicia que aquí nos ocupa.

En particular, la gran expansión en el tráfico jurídico y mercantil del contrato de franquicia motivó que dejara de ser un contrato atípico es decir, no regulado expresamente por Ley-, pasando a ser ya un contrato regulado en el derecho mercantil español y cuya regulación en la actualidad se recoge en el Real Decreto 201/2010, de 26 de febrero, por el que se regula el ejercicio de la actividad comercial en régimen de franquicia y la comunicación de datos al registro de franquiciadores.

Así, es de destacar el artículo 2 del citado texto legal que en su apartado primero define qué se entiende por actividad comercial en régimen de franquicia; concepto que ha de ser integrado con el apartado tercero que niega tal calificación a los contratos de concesión mercantil o distribución y el apartado cuarto:

**Artículo 2 del Real Decreto 201/2010. Actividad comercial en régimen de franquicia.**

*<<1. A los efectos del presente real decreto, se entenderá por actividad comercial en régimen de franquicia, regulada en el artículo 62 de la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista, aquella que se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:*

*a) El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.*

*b) La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y*

*c) La prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.*

*2. Se entenderá por acuerdo de franquicia principal o franquicia maestra aquel por el cual una empresa, el franquiciador, le otorga a la otra, el franquiciado principal, en contraprestación de una compensación financiera directa, indirecta o ambas el derecho de explotar una franquicia con la finalidad de concluir acuerdos de franquicia con terceros, los franquiciados, conforme al sistema definido por el franquiciador, asumiendo el franquiciado principal el papel de franquiciador en un mercado determinado.*

*3. No tendrá necesariamente la consideración de franquicia, el contrato de concesión mercantil o de distribución en exclusiva, por el cual un empresario se compromete a adquirir en determinadas condiciones, productos normalmente de marca, a otro que le otorga una cierta exclusividad en una zona, y a revenderlos también bajo ciertas condiciones, así como a prestar a los compradores de estos productos asistencia una vez realizada la venta.*

*4. Tampoco tendrán la consideración de franquicia ninguna de las siguientes relaciones jurídicas:*

*a) La concesión de una licencia de fabricación.*

*b) La cesión de una marca registrada para utilizarla en una determinada zona.*

*c) La transferencia de tecnología.*

*d) La cesión de la utilización de una enseña o rótulo comercial.>>*

Así, no es baladí remarcar que dada la autonomía de la voluntad que rige el tráfico jurídico y mercantil, la calificación jurídica última de determinados contratos puede generar dudas interpretativas, máxime cuando el contrato de franquicia y el contrato de distribución pueden compartir notas características relevantes como es, por ejemplo, que tanto el franquiciado como el distribuidor pueden asumir el compromiso de comprar a la otra parte de la relación bilateral productos de su marca para, posteriormente, revenderlos bajo una denominada marca en un determinado ámbito geográfico, con o sin exclusividad. Y, por ello, el apartado tercero del transcrito precepto afirma que ese contenido contractual no es en exclusiva propio del contrato de franquicia al verificarse también en los contratos de concesión mercantil o de distribución en exclusiva.

Contenido contractual que siendo, por tanto, propio no solo del contrato de franquicia, sino también de los contratos de concesión mercantil o de distribución en exclusiva, puede suscitar un debate interpretativo bajo una perspectiva contractual o mercantil en relación con la calificación última del contrato que, sin embargo, no ha de tener una incidencia directa en la posible aplicación de la responsabilidad tributaria consagrada en el artículo 42.1.c) LGT y ello porque el mismo establece la existencia del presupuesto de hecho objeto de derivación a aquel que suceda en el la titularidad o ejercicio de una actividad económica o adquiera elementos no aislados, esto es, aquellos que permitan la continuación de la explotación o actividad realizada por el deudor principal.

Así, en la medida en que exista un primer franquiciado o distribuidor que, a resultas de la expiración por distintas causas del contrato de franquicia o distribución, cese en su actividad y, sin embargo, se continúe la actividad que el mismo venía realizando en el tráfico mercantil por un obligado tributario distinto o por un nuevo sujeto que haya adquirido del deudor principal los elementos suficientes para permitirle la continuación de la explotación o actividad por este último realizada, cabrá enjuiciar la posible concurrencia del supuesto de responsabilidad tributaria que aquí nos ocupa.

Responsabilidad que, dicho sea, podrá apreciarse aún cuando esa actividad sea continuada por un obligado tributario independiente jurídicamente del primero a resultas de la formalización por este último de un nuevo contrato de franquicia o distribución o, incluso, a resultas de una subrogación contractual. Y ello porque el supuesto de derivación de responsabilidad que aquí nos ocupa se refiere únicamente a la sucesión en la actividad, esto es, a la continuación de la explotación económica por un sujeto distinto al que cesó en la misma pero, sin directamente exigir que entre el sucesor y el sucedido haya identidad de personas o entidades o, dicho sea de otro modo, que estén ambos sometidos a una voluntad rectora común.

Extremo este último que, dicho sea, defiende el TEAR en la resolución impugnada cuando afirma que *“se ha incorporado al ordenamiento la responsabilidad por levantamiento del velo que permite encajar alguna de estas conductas sin necesidad de derivar la responsabilidad a “sucesores” intermedios, y que pudo ser utilizada preferentemente por la Administración si ese era el fraude que subyacía”* y que, sin embargo, este TEAC no puede compartir puesto que es doctrina reiterada de este Tribunal Central (resolución de 13/12/2022, RG 6683/2019 y resolución de 17/05/2022 RG 773/2020) que el presupuesto de hecho de responsabilidad recogido en el artículo 42.1.c) de la LGT es de aplicación preferente a la responsabilidad regulada en el artículo 43.1.h) LGT debido al carácter excepcional que tiene la responsabilidad por levantamiento del velo.

Criterio que igualmente hemos defendido en relación con el supuesto de responsabilidad prevista en el artículo 43.1.g) LGT (doctrina TEAC fijada mediante resoluciones de 15.09.22 RG 1010-2020 y de 19.01.2023 RG 5328-2020).

Y, en este sentido, debemos señalar que en el tráfico económico es frecuente la concatenación por parte de un franquiciador de distintos contratos de franquicia con distintos franquiciados; franquiciados que pueden ser entre ellos independientes y entre los cuales no es común que opere una sucesión en la titularidad (esto es, que el segundo franquiciado adquiera la titularidad de la sociedad primera franquiciada), sino que entraríamos en el ámbito de la sucesión de facto por continuación en la actividad o, incluso en algunos casos, en la sucesión a través de la adquisición de elementos no aislados del deudor principal que permitan continuar la explotación.

Realidad que en última instancia tiene su razón de ser en que suelen existir, a resultas de los contratos de franquicia o distribución, inversiones económicas relevantes fundamentalmente encaminadas al acondicionamiento de un local de realización de la actividad o a la formación del personal en aras de conseguir una mayor estandarización de los productos vendidos por los franquiciadores integrados en una misma red de franquicia.

Gran prueba de ello es el supuesto de hecho objeto de la controversia última que aquí nos ocupa puesto que es claro que el establecimiento de una estación de servicio bajo una determinada marca comercial es una inversión realizada con un horizonte temporal mucho más prolongado que el tiempo de vigencia de un determinado contrato de franquicia. Realidad económica que en la práctica supone que, en caso de sucesión de la actividad, la misma se realice en ese mismo establecimiento físico sin que ello determine, *per se*, la concurrencia del presupuesto de hecho de la responsabilidad del artículo 42.1. c) LGT si bien, claro está, puede concurrir en caso de apreciarse otra serie de elementos de hecho acreditativos de la sucesión en la actividad-.

Situación que, como decimos, siendo frecuente en el tráfico económico en el marco de la formalización de contratos de distribución y franquicia, ha determinado en ocasiones la realización de actuaciones por los órganos de recaudación de la AEAT encaminados a declarar la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica ex artículo 42.1. c) LGT al segundo distribuidor o franquiciado por las deudas tributarias resultantes de la actividad económica objeto de sucesión y contraídas por el anterior distribuidor o franquiciado.

En este sentido, hemos de precisar que ya la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo han analizado la procedencia de la derivación de responsabilidad por sucesión en la actividad económica en los casos de existencia de un primer contrato de distribución/franquicia y la ulterior formalización con un sujeto independiente de un nuevo contrato de distribución/franquicia por el titular de la marca comercial; expedientes cuyo estudio es de elevado interés a efectos de resolver la controversia que aquí nos ocupa.

En primer lugar, en relación a un contrato de concesión relativo a la distribución de vehículos de la marca IVECO-PEGASO, la Audiencia Nacional en sentencia de 20/02/2006 (recurso 86/2004) confirmó la existencia de sucesión en la actividad previamente ejercida por AUCASA (primer concesionario) por parte de la mercantil AUPISA (segundo concesionario) en el sentido previsto en el actual artículo 42.1.c) LGT y que anteriormente se regulaba en el artículo 72.1 de la Ley General Tributaria de 1963 con la siguiente redacción:

**Artículo 72 LGT 1963:**

*<< Uno. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, serán exigibles a quienes les sucedan*



por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.

*Dos. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa la conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses, quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo>>*

Responsabilidad tributaria por sucesión de hecho en la actividad que fue confirmada por la Audiencia Nacional en atención a un elenco de elementos indiciarios como es la coincidencia en el objeto social de ambas entidades (consistente en la venta de vehículos y accesorios y reparación de vehículos) a resultas de que ambas formalizaron sucesivamente con IVECO contratos de concesión que les permitía vender y reparar los vehículos de la citada marca en un local propiedad de IVECO que les fue arrendado a ambas; la venta por parte de AUCASA a AUPISA de elementos de su propiedad y la contratación por parte de la segunda concesionaria de muchos de los trabajadores previamente empleados por AUCASA:

**SAN de 20/02/2006 (recurso 86/2004) el subrayado es añadido:-**

*<<TERCERO: La resolución del presente contencioso exige tomar en consideración que la derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en los supuestos de los artículos 72 de la LGT y 13 del RGR, puede originarse por tres causas distintas: A.- Transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa "por cualquier concepto", lo que supone una auténtica sucesión jurídica. B.- Sucesión "de facto" consistente en que una empresa cesa, aparentemente en su actividad, continuándola en verdad 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 y C.- Adquisición por una empresa de elementos aislados de otra empresa deudora, lo que le permite aún sin transmisión jurídica de la titularidad, proseguir la explotación o actividad de la empresa desaparecida.*

*A su vez es el Tribunal Supremo el que ha establecido en su sentencia de 16 de noviembre de 1.992, entre otras, 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 acudir 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 de que su contenido goza de presunción de acierto y validez.*

*CUARTO. En el presente caso, tal y como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, consta que: La mercantil AUCASA se constituye en 1.983, teniendo su domicilio social desde 1.988 en Carretera Nacional 340, Km. 61.7 Almazora-Castellón, ejerciendo como concesionario de IVECO- PEGASO SA, la doble actividad de venta de vehículos y accesorios y de reparación de vehículos, en virtud de un contrato de concesión de fecha 23 de septiembre de 1.983. Dichas actividades son desarrolladas en un local propiedad también de IVECO y alquilado a AUCASA en virtud de un contrato de arrendamiento que se ha renovado en diversas ocasiones, el último de ellos en fecha 8 de noviembre de 1.993. Con fecha 1 de septiembre de 1.994 AUCASA entra en suspensión de pagos, comunicándole IVECO poco después la resolución del contrato de concesión y por sentencia de 18 de noviembre de 1.994 IVECO obtuvo el desahucio judicial del local donde AUCASA venía ejerciendo su actividad.*

*Con fecha 29 de diciembre de 1.994 se constituye la mercantil AUPISA, figurando en sus estatutos como domicilio social el de Carretera Valencia-Barcelona, Km. 61.7 Almazora-Castellón, siendo su objeto social, la compraventa y reparación de vehículos automóviles de todo tipo, de sus piezas, accesorios y recambios. En enero de 1.995 AUPISA se da de alta en los epígrafes 6151 y 6918 del IAE, de venta mayor de vehículos y accesorios y reparación de automóviles, respectivamente. Con fecha enero de 1.995 AUCASA vende a AUPISA diversos elementos, maquinaria e instrumentos del taller y en febrero siguiente IVECO y AUPISA firman un contrato privado de arrendamiento de las instalaciones y algo después el contrato de concesión, convirtiéndose AUPISA, a todos los efectos, en concesionaria de IVECO para Castellón. En cuanto a los trabajadores de AUCASA, buena parte de ellos fueron dados de baja el 25 de agosto de 1.994, pero cinco continuaron de alta hasta enero de 1.995. AUPISA comenzó a dar de alta trabajadores a partir del 1 de febrero de 1.995, contratando a la mayoría de los trabajadores de AUCASA.*

*QUINTO: De los hechos anteriormente expuestos esta Sala considera que en el presente supuesto, aún cuando no se ha formalizado un acto expreso de transmisión jurídica del negocio o actividad desarrollada por AUCASA, se aprecian circunstancias indicativas de la concurrencia del segundo y tercer supuesto de sucesión anteriormente indicados, es decir de que existe una sucesión en las actividades que venía desarrollando AUCASA por parte de AUPISA, (no debe olvidarse que ambas sociedades, como concesionarias de IVECO, tenían un proveedor común así como una misma clientela, no habiéndose operado de cara al público, ningún cambio sustancial, al ser la marca de referencia IVECO-PEGASO la que configuraba la esencia de la actividad económica) lo que es encuadrable en el artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, de modo que, en principio, la sociedad actora, como adquirente, sucesora y*

*continuada de la actividad de la sociedad transmitente, es responsable, junto con ésta, de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de las explotaciones y actividades económicas realizadas por ella, por lo que las liquidaciones deberán ser practicadas al sujeto pasivo de las mismas, es decir al transmitente y pagadas por él, y sólo si resulta fallido, deberá derivarse la responsabilidad al sujeto responsable, o sea al adquirente>>*

Acuerdo de derivación de responsabilidad que fue confirmado por el Tribunal Supremo en sentencia de 27/05/2011 (recurso 2218/2006) en los siguientes términos:

**STS de 27/05/2011 (recurso 2218/2006):**

*<<TERCERO. El tercer motivo se basa en la idea de que la sentencia ha infringido los artículos 72 de la LGT y el 13 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.*

*De inmediato, la representación procesal de la sociedad recurrente se adelanta a decirnos que “En el presente motivo casacional no vamos a cuestionar la valoración de la prueba realizada por la Audiencia Nacional, lo cual, salvo errores manifiestos del Tribunal Sentenciador, no sería objeto de revisión casacional, sino que, partiendo de la valoración realizada por la Sala, considera esta parte que no procede declarar la existencia de sucesión empresarial pues no se dan los presupuestos previstos en el artículo 72 LGT, y la interpretación que se hace en la Sentencia impugnada de dicho precepto da lugar a la existencia de sucesión empresarial en todos los casos en los que se produzca un cambio de concesionario, lo cual es contrario a la finalidad perseguida en el artículo 72”.*

*La conclusión a la que llega la parte de que la sentencia impugnada vendría a establecer como criterio general y absoluto el de que en todos los casos en que se produzca un cambio de concesionario estaríamos ante un supuesto de sucesión empresarial integrable en la descripción normativa contenida en el artículo 72 de la LGT y por eso ante una afirmación jurídica revisable en casación, no se ajusta al contenido de la sentencia.*

*Es cierto que en ella se dota de especial relevancia a aquel cambio, pero no es este dato solamente el que genera la convicción de la Sala de instancia: en ella se anotan circunstancias como la permanencia en el mismo local, contratación de la mayoría de los trabajadores de AUCASA, adquisición de su maquinaria e instrumentos de taller, ausencia de cambio sustancial en alguno de cara al público, que en conjunción con la asunción de la concesión de IVECO constituyen un conglomerado que condujo a la Sala a una convicción basada en unos hechos que a nosotros, por las razones procesales de limitación de conocimiento propias del recurso de casación, se nos impide valorar de nuevo, puesto que, en contra de lo sostenido por la parte, el motivo no encierra una cuestión jurídica, sino un problema de valoración de la prueba>>*

Mención a la citada sentencia del Tribunal Supremo de 27/05/2011 (recurso 2218/2006) que este TEAC considera de especial relevancia puesto que si bien por medio de la presente resolución, ya adelantamos, vamos a considerar jurídicamente procedente que la AEAT declare la responsabilidad tributaria solidaria consagrada en el artículo 42.1.c) LGT a un segundo franquiciado o concesionario por las deudas contraídas por quién previamente ostentó tal título jurídico incluso aunque entre dichos obligados tributarios no fuera posible establecer la existencia de una voluntad rectora común o una unicidad de personas, no por ello estamos fijando un criterio general y absoluto que suponga que en todos los casos en que opere un cambio de franquiciado o concesionario haya un supuesto de sucesión empresarial encuadrable en el precepto citado.

Y ello porque tal supuesto de derivación de responsabilidad no podría anudarse únicamente al mero hecho de ser el franquiciado o distribuidor que ejerce tal condición subsiguientemente al deudor principal, sino que, como van a evidenciar los expedientes que vamos a analizar a lo largo de la presente resolución, existen otros indicios que deben ser igualmente enjuiciados y, cuya valoración agregada, determinará la existencia o no de la sucesión tributaria.

Clara evidencia de lo antedicho es que la Audiencia Nacional en su sentencia de 4/05/2021 (recurso 856/2019) analizando también un supuesto de derivación de responsabilidad por las deudas de un primer franquiciado a un segundo franquiciado en virtud del artículo 42.1.c) LGT concluyó la inexistencia de sucesión ante la “desvinculación de elementos personales y materiales de la anterior empresa que prestaba el mismo servicio” en particular, rechaza tal sucesión al haber adquirido el declarado responsable todo el equipamiento nuevo necesario para la prestación del servicio de paquetería objeto del contrato de franquicia, así como que hubo una mera “vinculación puntual de algunos trabajadores con una y otra empresa” y, dicho sea, que el propio franquiciador asumió directamente, durante el tiempo que media entre la resolución del primer contrato y la formalización del segundo contrato de franquicia, la prestación del servicio objeto de franquicia-.

Sentencia que supuso la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por el obligado tributario tras la confirmación por este TEAC mediante resolución de 30 de octubre de 2018 (RG 4725/2016) del acuerdo de derivación de responsabilidad ex artículo 42.1. c) LGT si bien, como acertadamente

puntualiza la Directora recurrente en su escrito de alegaciones, la estimación del recurso contencioso-administrativo tuvo lugar a resultas de la consideración por la Audiencia Nacional de una insuficiencia probatoria que acreditase la sucesión en la actividad pero no ante una imposibilidad jurídica de derivar la responsabilidad tributaria del segundo franquiciado respecto de las deudas derivadas de la actividad de franquicia explotada por un franquiciado previo, ni tampoco a que la conformidad a derecho de la misma estuviera condicionada a la previa derivación de responsabilidad del franquiciador -tesis jurídica que, recordemos, ha defendido el TEAR de Valencia en la resolución aquí impugnada y cuya conformidad a derecho constituye el objeto de la presente resolución-.

Por otro lado, también en relación con la derivación de deudas derivadas del ejercicio de una franquicia a un franquiciado ulterior, cabe también destacar la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21/12/2021 N° de Recurso: 2354/2019 que confirma la derivación de responsabilidad del artículo 42.1 c) LGT por sucesión en la actividad del franquiciado.

Sentencia que es interesante puesto que aborda este supuesto de responsabilidad en uno de los sectores en los que, dicho sea, más franquicias existen en nuestro país como es el caso de las cadenas de comida rápida y restauración:

**SAN de fecha 21/12/2021 N° de Recurso: 2354/2019 la negrita y el subrayado son añadidos:-**

*<<De las actuaciones practicadas la Sala estima pertinente poner de manifiesto los siguientes extremos, concretados en el acuerdo de derivación de responsabilidad:*

*“El objeto social (Cascel Mediterráneo, S.L.) consistía en `La explotación de negocios de hostelería y restauración y la compra, venta, alquiler y explotación de inmuebles “El objeto social (Bahía Ciudad Blanca, S.L.) consistía en `La explotación y gestión comercial de restaurantes, cafeterías y cualesquiera otros derivados del negocio de restauración, así como lo concerniente a negocios de hostelería, incluyendo tal explotación todas las operaciones y actividades conexas necesarias, citándose expresamente la compra o arrendamiento de los inmuebles donde vayan a instalarse los referidos negocios.*

**“Coincidencia de la actividad económica desarrollada.**

*“Ambas sociedades realizan la misma actividad, si bien el epígrafe en el que están dadas de alta no coincide exactamente, el caso de Cascel Mediterráneo el epígrafe es 671.5 Restaurantes de un tenedor y Bahía Ciudad Blanca es el 671.4 restaurantes de dos tenedores.*

*“La sociedad Bahía Ciudad Blanca, S.L., presenta en fecha 19 de enero de 2012 solicitud de certificado de deudas del titular Cascel Mediterráneo, S.L., en virtud y para que surta los efectos regulados en el artículo 175.2 de la Ley General Tributaria. Dicho certificado se expide el 12 de marzo 2012 en el que se incluyen las siguientes deudas -se describen (constan las mismas deudas tributarias que las contenidas en el acuerdo de responsabilidad, excepción hecha de la Liquidación A2861612306004727, IRPF Retención 0A 2010, por*

*importe de 26.303,98 euros, que consta en el acuerdo de derivación de responsabilidad).*

*“En el primer trimestre del 2012, según consta en los datos declarados en el modelo 347 Operaciones con terceros, se declara un importe de 561.102,46 euros por parte de Bahía Ciudad Blanca, S.L., a Cascel Mediterráneo, S.L., en concepto de ventas.*

*“En contestación de fecha 14 de marzo de 2012 a la diligencia de embargo de créditos contra el obligado tributario Cascel Mediterráneo, S.L., Bahía Ciudad Blanca, S.L., reconoce créditos pendientes a favor de Cascel por `compra-venta de negocio, si bien los importes no pueden ser retenidos pues ya se habían entregado una serie de pagarés a la orden, a excepción del que vencía en diciembre de 2013 que fue ingresado en la cuenta del Tesoro Público por Bahía Ciudad Blanca, S.L., cumpliendo así con la diligencia de embargo. El importe de este ingreso fue de 20.527,77 euros.*

**“Coincidencia de domicilios de la actividad. “Según constan los datos del IAE, hasta el 11 de julio de 2012 Cascel Mediterráneo, S.L., ejerce actividad de**

*restaurante en la Avda. Joan Miró, 190, Palma de Mallorca. En idéntico domicilio se da de alta el 11 de abril de 2012 en el IAE la sociedad Bahía Ciudad Blanca, S.L., en el epígrafe correspondiente a restaurante de dos tenedores.*

**“Continuidad de proveedores y clientes.**

*“Respecto de los proveedores, ambas entidades mantienen relación comercial con Conway the Convenience... durante el ejercicio 2012. En concreto a Cascel Mediterráneo, S.L., se le imputan unas compras por importe de 137.324,34 euros y a Bahía Ciudad Blanca, S.L., se le imputa por compras 422.436,49 euros. Indicar que este proveedor es idéntico pues es el que se encarga de la provisión de gran cantidad de las materias primas utilizadas en las franquicias Burger King. Señalar que Conway the Convenience ya era proveedor de Bahía Ciudad Blanca, S.L., en el ejercicio anterior a la sucesión puesto*

que era franquiciado de Burger King con anterioridad a la adquisición del negocio de la Avenida Joan Miró. Se aprecia un incremento en las compras de Bahía Ciudad Blanca, S.L., a Conway the Convenience del ejercicio 2011 al 2012 de 211.801,67 euros a 22.436,49 euros.

***“Identidad de la totalidad o parte del personal laboral de ambas actividades o explotaciones.***

“Existe coincidencia en una parte de los trabajadores, concretamente son siete las personas que han estado dadas de alta en Cascel Mediterráneo, S.L., y que posteriormente han trabajado para Bahía Ciudad Blanca, S.L., de un total de 37 trabajadores que en algún momento del año 2012 han estado dados de alta en la Seguridad Social. No existe un porcentaje de coincidencia muy elevado si bien hay que indicar que el sector de actividad de ambas empresas tiene un índice de rotación de personal muy elevado.

***“Coincidencia temporal entre el cese de la primera actividad y el inicio de operaciones por la sucesora.***

*“Como ya se ha indicado anteriormente, se produce la baja en el IAE en julio de 2012 de la actividad que Cascel Mediterráneo, S.L., venía ejerciendo en la Avenida Joan Miró, 190, y se produce el alta en ese mismo ejercicio de la misma actividad por parte de Bahía Ciudad Blanca, S.L. Esta última presenta el alta en abril de 2012, si bien indica en la misma que el inicio de la actividad se ha producido el 1 de enero de 2012.*

“Además, se ha comprobado que Cascel Mediterráneo, S.L., es arrendatario durante parte del ejercicio 2012 del local comercial en el que ejerce la actividad, y ese mismo año, siendo el mismo arrendador, el arrendatario pasa a ser Bahía Ciudad Blanca, S.L.

(...)

Según se indica en el acuerdo de derivación, en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el deudor principal se encuentra dado de alta tan solo en el epígrafe 671.5 Restaurantes de un tenedor, sin que conste, una vez revisados los datos declarados ante dicha Agencia por Cascel Mediterráneo, S.L., que esta entidad explotara otros “9 restaurantes de las franquicias Bocatta y Pans and Company de las que Cascel Mediterráneo, S.L. era titular”, según se indica por la actora en su escrito de 23 de marzo de 2016, dirigido a la Dependencia Regional de Recaudación, en referencia al contrato de franquicia entre Burger King y Cascel Mediterráneo, S.L.

La Parte recurrente aporta un informe, elaborado por Axesor, Servicios de Información Empresarial a través de Internet, que no puede ser tenido en consideración. Ello es así, porque se trata de un informe, que la Abogacía del Estado rechaza, emitido a instancia de parte y que se redacta en función de los datos y elementos facilitados por la interesada, sin que se haya sometido a contradicción. Es, además, un informe, parece ser que meramente descriptivo, que, por su composición y factura, no resulta convincente. Conforme a cuanto antecede, la Sala considera acreditada la existencia de vínculos verdaderamente reales y efectivos entre el deudor principal y el declarado responsable, más allá de cuestiones tangenciales que se sitúan en la periferia del núcleo de lo que puede entenderse por continuidad/sucesión.

Es verdad, desde luego, que la mera adquisición de elementos aislados o la conservación puramente tangencial de puestos de trabajo no tiene porqué implicar necesariamente una transmisión de facto, pero este no es el caso pues del acuerdo de derivación se extrae una utilización de un soporte económico, humano y organizativo suficiente para que continúe activa la actuación empresarial precedente. La Sala estima que la Administración concreta de forma suficientemente detallada los presupuestos en que se basa para acordar la responsabilidad que reclama, pues se dan las bases para admitir y declarar tal responsabilidad>>

Sentencia cuyo análisis evidencia de nuevo la procedencia jurídica, en atención a los elementos de hecho que concurren en cada caso, de declarar la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.1.c) LGT al nuevo franquiciado respecto de las deudas derivadas de la explotación de dicho contrato de franquicia ejercida por un franquiciado previo y no vinculado al declarado responsable.

Análisis de las resoluciones económico-administrativas y contencioso-administrativas anteriores que evidencia que no podamos compartir la tesis última defendida por el TEAR de Valencia en la resolución impugnada y que supondría negar la posibilidad de declarar la responsabilidad tributaria al segundo franquiciado por las deudas derivadas de la explotación de la franquicia por un primer franquiciado sin antes derivar la responsabilidad tributaria del franquiciador.

Y ello porque no necesariamente, se ha de supeditar la conformidad a derecho de tal derivación a la derivación de responsabilidad previa del franquiciador o distribuidor -derivación que, dicho sea, no había tenido lugar en ninguno de los expedientes objeto de análisis-. La adecuación a derecho de tal derivación estará condicionada únicamente a los elementos probatorios recabados por la Administración Tributaria.

La posible derivación de responsabilidad al franquiciador por las deudas contraídas por su franquiciado no puede entenderse como un requisito previo y necesario que condicione la conformidad a derecho de la derivación del segundo franquiciado o distribuidor.



En este sentido, es conveniente precisar que sería equivocado entender que en el marco de los contratos de distribución, concesión y franquicia que venimos analizando la derivación de responsabilidad por sucesión en la actividad económica se constreñiría únicamente a la declaración de responsabilidad del ulterior franquiciado, concesionario o distribuidor. Ello, ciertamente, es el supuesto de hecho que fue objeto de controversia en las sentencias transcritas y el que, desde una perspectiva aséptica, podríamos inferir que sería el supuesto más común-, pero no por ello cabe colegir que el artículo 42.1.c) LGT no pueda alcanzar igualmente a la derivación de responsabilidad al proveedor, concedente o franquiciador; sujetos cuya responsabilidad podrá ser declarada siempre que cumplan el presupuesto de hecho del precepto que aquí nos ocupa, esto es, ser quienes sucedan en el ejercicio de la actividad económica ejercida previamente por el franquiciado, concesionario o distribuidor.

Claro ejemplo de ello es la resolución de este TEAC de 10 de diciembre de 2024 (RG 7669/2024) en la que se confirmó la declaración de responsabilidad tributaria por sucesión del franquiciador que, tras la rescisión del contrato de franquicia, recupera de su franquiciado la posesión del negocio y continúa su ejercicio. Y en ella también declaramos que, en relación con la actividad ejercida en otro local respecto a la que hubo una subrogación por parte de otro obligado tributario en el contrato de franquicia suscrito inicialmente por el deudor principal, no podía derivarse la responsabilidad al franquiciador puesto que él no habría sucedido en la actividad ejercida en ese local:

**Resolución TEAC de 10 de diciembre de 2024 (RG 7669/2024):**

*Pues bien, a juicio de este Tribunal, la rescisión de un contrato de franquicia, como en el presente caso, en el que el franquiciador (la empresa XZ) recupera de su franquiciado (la empresa TW) la posesión del negocio (local, mobiliario, existencias, anagrama...) y procede a continuar el ejercicio de la misma actividad, se encuadra dentro del supuesto previsto en el artículo 42.1.c) de la LGT, al "suceder por cualquier concepto en el ejercicio de una actividad económica".*

*Así las cosas, en el presente caso parece clara la sucesión de la actividad en el local sito en la calle V, pues la empresa XZ, una vez rescindido el contrato de franquicia, continuó ejerciendo la actividad en ese local.*

*Sin embargo, respecto del local situado en la calle F, a la vista de la documentación entregada por primera vez a este Tribunal (se aporta acuerdo de subrogación, en virtud del cual la entidad SJ SL, representada por Doña X, se subroga en la posición de franquiciado de TW SL, representada también por DOÑA X), puede concluirse que no fue la aquí reclamante quien sucedió en la actividad de TW SL y, por ende, no cabe derivarle la responsabilidad por sucesión en la actividad del local de la calle F.*

*A la vista de lo expuesto, procede estimar en parte las pretensiones de la parte interesada en la medida que solamente se produjo la sucesión en la actividad económica del local sito en calle V, debiendo tenerse en cuenta que el alcance de la responsabilidad se deberá ajustar a los efectos de que la entidad XZ solamente responda de las obligaciones tributarias contraídas por TW SL y derivadas del ejercicio de la actividad en el local de la calle V>>*

En definitiva, lo trascendente en aras de la determinación de la procedencia jurídica de la declaración de la responsabilidad tributaria del artículo 42.1.c) LGT es determinar si algún sujeto, en atención a los elementos de hecho y probatorios que concurran, ha sucedido en la actividad económica que ejercía el deudor principal a resultas de la formalización del contrato de distribución, franquicia o concesión; sin que pueda tal sucesión colegirse meramente del hecho de que un nuevo sujeto haya asumido ese título previamente ostentado por el deudor principal ni de la mera condición de franquiciador, concesionario o proveedor.

Y, por ello, es conforme a derecho que la AEAT realice, en palabras del TEAR en la resolución impugnada, una "derivación per saltum" en la medida en que constate, al margen de que ese otro sujeto ostente el título de franquiciado, concesionario o distribuidor que ostentaba el deudor principal, la existencia de sucesión en la actividad económica previamente ejercida.

Tesis que ha sido igualmente la mantenida por la Dirección General de Tributos en su consulta V 0176-2017 de fecha 25/01/2017 en la que tras la afirmación por la sociedad consultante de que "no tiene vinculación alguna con la anterior sociedad, formalizaría nuevos contratos de arrendamiento del local y de franquicia, contrataría a empleados diferentes y no aprovecharía los activos mobiliarios e instalaciones que pudieran encontrarse en el local", concluye la Dirección General de Tributos con citas de sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional que han ahondado en la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 42.1.c) LGT la posibilidad de que se derive al consultante, como nuevo franquiciado, por las deudas tributarias contraídas por el anterior franquiciado a resultas de la explotación de la actividad económica ejercida en régimen de franquicia:

**<<Descripción de hechos**

*La sociedad consultante manifiesta lo siguiente:*

*- Tiene la intención de explotar en régimen de franquicia un restaurante en el local en el que otra sociedad ha venido desarrollando la misma actividad.*

Síguenos en...





- El propietario del local ha ejercitado contra la anterior sociedad, arrendataria del mismo, una acción de desahucio por impago de rentas. Por otra parte, el contrato de franquicia suscrito por la anterior sociedad también se encuentra en proceso judicial de resolución por incumplimiento en virtud de demanda interpuesta por el franquiciador. Como consecuencia de todo ello, el restaurante está cerrado desde julio de 2016.

- El consultante no tiene vinculación alguna con la anterior sociedad, formalizaría nuevos contratos de arrendamiento del local y de franquicia, contrataría a empleados diferentes y no aprovecharía los activos mobiliarios e instalaciones que pudieran encontrarse en el local.

### **Cuestión planteada**

*Responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad*

### **Contestación completa**

(...)

*Es determinante analizar los hechos concluyentes de la sucesión mediante su valoración conjunta en cada caso concreto, sin que nada perjudique a su calificación el que alguno o algunos no concurran, si los que concurren permiten, con arreglo a los criterios de la sana crítica, determinar claramente la sucesión en la actividad.*

*A la vista de lo expuesto, a efectos de determinar si ha tenido lugar la sucesión determinante de una eventual responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT se deben considerar y evaluar todos los hechos o circunstancias que, en conjunto, puedan ser indicativos de la concurrencia de la sucesión legalmente exigida, sin que dentro del ámbito de las competencias de este Centro Directivo se encuentre la de determinar dichos elementos fácticos, elementos que deberán ser comprobados y esclarecidos por la Administración tributaria competente a través del procedimiento de aplicación de los tributos que, eventualmente, pudiera iniciarse por la misma.*

*Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria>>*

Finalmente, una vez establecida la conformidad a derecho de que se declare la responsabilidad tributaria ex artículo 42.1 c) LGT de un nuevo franquiciado respecto de las deudas contraídas por el anterior franquiciado siempre que se aprecie que entre ambos ha existido una efectiva sucesión en el ejercicio de la actividad, hemos de precisar que no compartimos con el TEAR de Valencia en la resolución impugnada la calificación como derivación “per saltum” que realiza a lo largo de su resolución.

La razón es que el propio TEAR en la resolución aquí impugnada ha atribuido la calificación al supuesto de hecho aquí analizado como derivación “per saltum” con base en un criterio suyo previo (resolución 46/02887/2019/00) cuando, en puridad, los hechos que dieron lugar a tal resolución y los que aquí nos ocupan no son idénticos.

Así, el empleo de la terminología “per saltum” (en latín “por salto”), correctamente entendido refleja la posibilidad de eludir un determinado escalón, siendo un término comúnmente utilizado en relación con los recursos jurisdiccionales en los cuales se accede a un tribunal superior saltando instancias intermedias.

Noción que, en relación con la derivación de responsabilidad, conlleva la derivación a un sujeto de las deudas contraídas por otro sujeto, si bien entre ambos existe un sujeto intermedio.

Es precisamente este papel intermedio el que el TEAR atribuye al sujeto franquiciador de forma que entiende que de derivarse la responsabilidad por las deudas de un franquiciado al otro franquiciado existiría una sucesión *per saltum* en tanto en cuanto no se hubiera derivado previamente la responsabilidad tributaria del franquiciador.

Sin embargo, el qué se entiende por derivación *per saltum* no puede ir desligado del concepto concreto que estamos analizando y, que en este caso, es la sucesión en la actividad económica. De este modo, no puede equipararse *per se* la existencia de una derivación *per saltum* por el mero hecho de que se declare la responsabilidad de un franquiciado por las deudas contraídas por el otro franquiciado puesto que, en tanto en cuanto el franquiciador no haya sucedido propiamente en la actividad, el mismo no debe concebirse como un sujeto intermedio.

O, dicho sea de otro modo, si la actividad del franquiciado tras su cese es posteriormente continuada por el franquiciador y seguidamente por un nuevo franquiciado, sí cabría hablar en puridad de una derivación *per saltum* si se deriva directamente al segundo franquiciado sin previamente haber derivado al franquiciador. Pero, sin embargo, si el franquiciador no ha ejercido en ningún momento tal actividad, la sucesión habrá operado directamente entre los dos franquiciados y, por ello, la derivación al segundo franquiciado será directa y no *per saltum*.

En este sentido, es preciso destacar que la resolución del TEAR de Valencia que cita la propia resolución aquí impugnada en puridad sí se refería a una derivación *per saltum* puesto que en ella se afirma:

*<<Se han derivado directamente las deudas del deudor principal, T SL, a TF SL, obviando la presunta responsabilidad de D.F, a pesar de manifestar en el acuerdo impugnado que a T SL le sucedió D. F y a éste TF SL.>>*

Sin embargo, no hay una derivación *per saltum* en el caso que aquí nos ocupa puesto que lo que puso de manifiesto el órgano de recaudación en el expediente es que al deudor principal (sociedad X) le sucedió en la actividad el declarado responsable (Sociedad N) sin que haya quedado acreditado la existencia por el medio de otro sujeto (Sociedad Petrolera Y) que continuara su actividad y cuya no declaración de responsabilidad determinase que la derivación al declarado responsable se hubiera realizado "per saltum".

A resultas de lo expuesto, y con respeto a la situación jurídica individualizada de quien fue reclamante ante el TEAR de Valencia, cabe concluir que no compartimos la tesis jurídica del citado Tribunal Regional considerando este TEAC acertado el criterio que solicita unificar la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT en tanto que, como hemos ido poniendo de manifiesto a lo largo de la presente resolución, es jurídicamente posible declarar la responsabilidad tributaria ex artículo 42.1 c) de la LGT del nuevo franquiciado en la medida en que se aprecie que el mismo ha sucedido en la actividad económica ejercida por el deudor principal, sin que la procedencia jurídica de tal derivación esté condicionada a la previa derivación del franquiciador puesto que no necesariamente será éste quien realice tal sucesión en el ejercicio de la actividad.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

A los efectos de las declaraciones de responsabilidad del artículo 42.1 c) de la LGT, cuando el deudor principal sea un franquiciado y sus deudas provengan del ejercicio de la actividad de la franquicia, no ha de considerarse necesaria y automáticamente que el que le sucede en la actividad en primera instancia es el franquiciador, de modo que su declaración de responsabilidad en base al artículo citado fuese siempre previa a la que la Administración tributaria pudiera dictar respecto de otros franquiciados posteriores.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**