Gobierno de Navarra Nafarroako Gobernua

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Procedimiento: Reclamación económico-administrativa
Nº de expediente: 0004-READ-2025-000216
Fecha Sesión: 19/08/2026
Nº de resolución: 176E/2026
Fecha de Resolución: 19 de agosto de 2026

Vistos escritos presentados por la entidad AAA, con NIF XXX, en relación con procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria iniciado contra la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por medio de la notificación de la propuesta de derivación de responsabilidad tributaria solidaria dictada por el director del Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Navarra el día 7 de noviembre de 2024 se dio inicio al procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria solidaria por deudas de la sociedad BBB, con NIF YYY.

SEGUNDO.- Mediante escritos presentados los días 22 de enero de 2025, 13 de marzo de 2025 y 11 de abril de 2025 la interesada presentó alegaciones frente a dicha propuesta de derivación tributaria solidaria.

El 15 de abril de 2025 el director del Servicio de Recaudación dictó resolución por la que desestimó las alegaciones presentadas y declaró la responsabilidad tributaria solidaria de la interesada *"como entidad sucesora en el ejercicio de la actividad empresarial BBB, con NIF nº YYY."*.

TERCERO.- El 23 de mayo de 2025 la interesada presentó recurso de reposición frente a la precitada resolución. Recurso que fue desestimado mediante resolución del director del Servicio de Recaudación de fecha 4 de julio de 2025.

CUARTO.- Y frente a dicha resolución interpone la interesada reclamación económico-administrativa mediante escrito con fecha de entrada en el Registro General Electrónico del Gobierno de Navarra de 1 de agosto de 2025 en el que solicita la puesta de manifiesto del expediente.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

El 29 de septiembre de 2025 tuvo lugar en las oficinas de este Tribunal la puesta de manifiesto del expediente y la entrega de una copia del mismo en formato electrónico a la interesada.

El 16 de octubre de 2025 la interesada solicitó ampliación del plazo para presentar alegaciones frente a este Tribunal. Solicitud que fue estimada mediante oficio de 20 de octubre de 2025 dictado por la presidencia de este Tribunal.

El 28 de octubre de 2025 la interesada presentó un nuevo escrito de alegaciones en el que, entre otras pretensiones, solicita *"anular la Resolución de Derivación (...) por la que se declara a AAA responsable solidario de las deudas tributarias de la sociedad BBB".*

El 30 de junio de 2026 la interesada presentó un último escrito de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El 4 de julio de 2025 el Director del Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Navarra dictó la resolución ahora reclamada. Dicha resolución desestimó el recurso de reposición presentado por la interesada y confirmó *"en todos sus términos la* ***Resolución de fecha 15 de abril de 2025****, por la que se le declara responsable solidario de diversos obligaciones tributarias no satisfechas por la entidad BBB"*.

Dicha derivación de responsabilidad tributaria está fundamentada en la aplicación al caso que ahora nos ocupa del artículo 31 de la Ley Foral General Tributaria que, en relación con los responsables por adquisición de explotaciones o actividades económicas, establece lo siguiente:

"1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas o jurídicas o por entidades a que se refiere el artículo 25 de esta Ley Foral, serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la titularidad o en el ejercicio de aquellas, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación civil para la adquisición de la herencia.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Este tipo de responsabilidad no será aplicable a los adquirentes de la titularidad de explotaciones o de actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado, cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. La responsabilidad alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas de ellas. También se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de pago de los ingresos a cuenta debidos y de las retenciones efectuadas o que se hubieran debido efectuar, así como a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

3. La responsabilidad del adquirente será solidaria y no releva al transmitente de sus obligaciones tributarias.

4. El que pretenda adquirir la titularidad de la explotación o actividad económica, 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 actividad. 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."

Cabe señalar que el Servicio de Recaudación ha llevado a cabo un procedimiento de recaudación en vía de apremio frente al deudor BBB para el cobro de sus deudas pendientes de ingreso.

A este respecto, cabe señalar que la sociedad BBB se constituyó mediante escritura pública de fecha 10 de marzo de 2005. Dicha sociedad se dedicaba a la actividad de odontología y al arrendamiento de consultas a otros odontólogos. Su capital social fundacional se fijó en 3.010,00 euros, repartido de forma única a la persona de don CCC, siendo don CCC el administrador único de la sociedad con carácter indefinido desde el 13 de septiembre de 2006.

Asimismo, con fecha 8 de septiembre de 2022, tuvo lugar el nombramiento, como apoderada única de la sociedad con carácter indefinido, de doña DDD, esposa de don CCC desde el 29 de septiembre de 2014.

Por su parte, la sociedad sucesora AAA se constituyó mediante escritura pública de 12 de enero de 2021, inscrita el 2 de febrero de 2021 en el Registro Mercantil, siendo su objeto social la actividad propia del ejercicio de la odontología.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Con fecha 31 de enero de 2022, Don CCC, con NIF ZZZ, en nombre propio y en representación de la sociedad BBB y Doña EEE, con NIF…, en representación de la sociedad AAA, otorgaron contrato de compraventa de la empresa BBB, elevándolo a escritura pública en esa misma fecha ante el notario de Pamplona don José Miguel Gómez Sánchez (protocolo número…).

Por medio del referido contrato de compraventa, la sociedad deudora BBB transmitió a la sociedad sucesora AAA la empresa-negocio que gira bajo el nombre de … como una unidad comercial y económica libre de embargos, arrendamientos, prendas y cualquier otra limitación al derecho de dominio por parte de la sociedad deudora, y con la totalidad de los elementos integrantes de la misma, ya sean materiales, inmateriales, créditos y contratos esenciales para la actividad económica.

Las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2008 (recurso de casación núm. 283/2004), de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación 7394/2005), de 27 de junio de 2013 (recurso de casación 2259/2011), de 7 de marzo de 2014 (recurso de casación núm. 3276/2011), de 28 de abril de 2014 (recurso de casación núm. 1994/2012) y de 23 de enero de 2015 (recurso de casación núm. 3578/2014) desarrollan, en relación con un supuesto de sucesión de la actividad, las tres causas distintas generadoras de la derivación de responsabilidad al amparo del artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (nótese que dicho artículo es similar al artículo 31 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria). Así, la precitada Sentencia de 28 de abril de 2014 establece:

"(…) La derivación de la acción administrativa de cobro de deudas tributarias en supuestos como el presente puede originarse por 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. (…)"

En el caso que ahora nos ocupa nos encontramos con que se ha celebrado un negocio jurídico de compraventa entre las sociedades referenciadas, con la consiguiente transmisión de

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

bienes muebles, trabajadores, clientes, cesión en el arrendamiento del local donde se viene desarrollando la actividad etc. por lo tanto, debemos encajar dicho negocio jurídico en el primero de los tres supuestos de sucesión declarados por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Asimismo, dicho Tribunal estableció en su sentencia de 16 de noviembre de 1992, entre otras cuestiones, 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 que acudirse para su determinación a los datos obrantes en el expediente y a los datos consignados en el propio acto de derivación. En el mismo sentido se pronuncian, entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 22 de octubre de 2020 (recurso contencioso-administrativo 247/2019), de 5 de octubre de 2021 (recurso contencioso-administrativo 2106/2019) y de 21 de diciembre de 2021 (recurso contencioso-administrativo 2354/2019).

TERCERO.- A continuación, comenzaremos el análisis de las alegaciones presentadas por la interesada.

Como alegación *"previa"* la interesada afirma *"que actualmente no dispone de la información suficiente para poder ejercer con las debidas garantías su derecho de defensa ya que no puede conocer con certeza el alcance de la derivación de responsabilidad respecto de las deudas objeto de la misma. (...)".*

La interesada afirma que el 23 de mayo de 2025 solicitó aplazamiento de las deudas que habían sido objeto de derivación (excepto de las sanciones tributarias, puesto que en ese momento se encontraban recurridas y, en consecuencia, su ejecución se encontraba suspendida).

A este respecto, la interesada afirma:

"[E]l importe aplazado por la Hacienda Foral de Navarra difiere en 66.857,82 euros del importe que, atendiendo al importe de la deuda que figura en la Resolución de derivación, correspondería aplazar conforme a la normativa citada en el párrafo anterior.

Por ello, existen incongruencias cuantitativas relevantes entre los importes que resultan de la Resolución de Derivación y de la Resolución del Recurso de Reposición respecto de la deuda por el que se concede el aplazamiento y que tiene su origen en la derivación de responsabilidad de BBB.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

En relación con estas discrepancias esta parte presentó el 13 de octubre de 2025 un escrito dirigido al Servicio de Recaudación de Hacienda Foral de Navarra para solicitar información respecto a las diferencias detectadas sin que se haya recibido respuesta hasta la fecha."

En relación con estas discrepancias que, según afirma la interesada, existían entre el importe total que inicialmente solicitó aplazar y el importe total correspondiente al aplazamiento que fue finalmente concedido, este Tribunal solicitó, el 5 de junio de 2026, informe al Servicio de Recaudación. De tal forma, que la jefa de la Sección de Procedimientos Especiales del precitado Servicio de Recaudación emitió el pertinente informe en los siguientes términos:

"Con fecha 28 de octubre de 2025, por parte de la Sección de Gestión de Aplazamientos se dio respuesta a la instancia (se refiere a la instancia presentada por la interesada el 13 de octubre de 2025 en la que solicitaba aclaración de las precitadas discrepancias) *mediante comunicación núm. 699/2025/…, informando lo siguiente:*

<< (…) El día 23 de mayo de 2025, presentó la solicitud de aplazamiento número 121/2025/…, en la que se solicitaba aplazar las siguientes deudas: DERI: SOCIEDADES 2021 A00; DERI: IVA 2018 T02; DERI: SOCIEDADES 2017 A00; DERI: IVA 2018 T03; DERI: IVA 2018 T04; DERI: IVA 2019 T01; DERI: IVA 2019 T02; DERI: SOCIEDADES 2018 A00; DERI: IVA 2019 T03; DERI: IVA 2019 T04; DERI: IVA 2020 T01; DERI: SOCIEDADES 2019 A00; DERI: IVA 2020 T02; DERI: IVA 2020 T03; DERI: IVA 2020 T04; DERI: IVA 2021 T01; DERI: SOCIEDADES 2020 A00; DERI: IVA 2021 T02; DERI: IVA 2021 T03; DERI: IVA 2021 T04.

El principal de dichas deudas ascendía a 165.251,75 euros, sin embargo, desde el día 04/02/2025, se han venido ingresando pagos por valor de 117.009,25 euros, quedando de esta manera, saldadas, las siguientes deudas: DERI: SOCIEDADES 2021 A00, DERI: IVA 2018 T02, DERI: SOCIEDADES 2017 A00, DERI: IVA 2018 T03, DERI: IVA 2018 T04, DERI: IVA 2019 T01, DERI: IVA 2019 T02, DERI: SOCIEDADES 2018 A00, DERI: IVA 2019 T03, DERI: IVA 2019 T04 y DERI: IVA 2020 T01.

En consecuencia, tal y como se le informó mediante Resolución del Director de Servicio de Recaudación de RS…. /25, notificado el 25 de septiembre de 2025, a fecha 24 de septiembre de 2025, esta Sección de Aplazamientos procedió a la concesión de la solicitud de aplazamiento 121/25/… por las deudas restantes, cuyo saldo, ascendía entonces a 48.242,50 euros.

Le comunicamos para su conocimiento y efectos.>>

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

La comunicación núm. 699/2025/… fue notificada a la sociedad AAA, con NIF XXX, con fecha 30 de octubre de 2025, mediante acceso al contenido de la notificación puesta a disposición de la Dirección Electrónica Habilitada Única."

El 10 de junio de 2026 este informe fue notificado a la interesada que, en relación con esta cuestión, presentó escrito de alegaciones el día 30 de junio de 2026. En este escrito la interesada afirma:

"En el Informe READ 2025-000216 consta que desde el día 04/02/2025 (es decir con anterioridad a dictar la Resolución de Derivación), "se han venido ingresando pagos por valor de 117.009,25 euros" que dejaron saldadas varias deudas que se incluyeron en la Resolución de Derivación.

Esta afirmación consta en la comunicación núm. 699/2025/… de fecha 28 de octubre de 2025 en la que no se aporta más información respecto a las fechas de los referidos pagos ni a si los mismos fueron realizados por el deudor principal u otro responsable.

Sin haber recibido más información hasta la fecha, actualmente esta parte desconoce qué deudas incluidas en la Resolución de Derivación ya se encontraban saldadas en el momento de dictar la Resolución de Derivación notificada el 24 de abril de 2025 ni tampoco cuáles se encuentran saldadas en la actualidad.

Esta circunstancia, ha generado una evidente indefensión en esta parte en el presente procedimiento.

(...)

En este sentido, se quiere dejar constancia de que la indefensión se hace evidente en el hecho de que esta parte no fue conocedora de la incorrecta determinación originaria del alcance de la responsabilidad hasta la comunicación núm. 699/2025/… que le fue notificada el 30 de octubre de 2025 y puesta a su disposición en la Dirección Electrónica Habilitada Única el 29 de octubre de 2025, es decir 1 día después del 28 de octubre de 2025, fecha en la que finalizó el plazo de alegaciones agotado por esta parte.

(...)

En definitiva, la circunstancia evidenciada en el Informe READ 2025-000216 no constituye una mera incidencia recaudatoria posterior, sino que afecta directamente a un elemento esencial del acto impugnado: la determinación del alcance de la responsabilidad. Si a la fecha de dictarse

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

la Resolución de Derivación ya se habían producido pagos imputables a las deudas derivadas, la Administración no podía declarar una responsabilidad por importes que, total o parcialmente, ya no constituían deuda pendiente. Y, en todo caso, la falta de desglose de tales pagos impide a esta parte verificar si el alcance económico declarado era correcto."

Pues bien, tal y como afirma la interesada, al menos desde el día 30 de octubre de 2025 la interesada era conocedora de que determinadas deudas que inicialmente se le habían exigido a través del procedimiento de derivación tributaria se encontraban pagadas.

Además, de la comunicación 699/2025/… se desprende que las deudas "vivas" que a dicha fecha se exigían a la interesada a través del aplazamiento concedido se correspondían con los siguientes conceptos:

- Impuesto sobre Sociedades 2019
- Impuesto sobre Sociedades 2020
- IVA 2º trimestre de 2020
- IVA 3º trimestre de 2020
- IVA 4º trimestre de 2020
- IVA 1º trimestre de 2021
- IVA 2º trimestre de 2021
- IVA 3º trimestre de 2021
- IVA 4º trimestre de 2021

Esta comunicación 699/2025/… no hace mención a las sanciones que constan en la resolución declarativa de responsabilidad debido a que dicha comunicación sólo aborda la situación concerniente a las deudas para las que la interesada solicitó el precitado aplazamiento (tal y como hemos dicho anteriormente, en su solicitud de aplazamiento la interesada no incluyó las deudas correspondientes a las sanciones, puesto que, al haber presentado recurso de reposición frente a la resolución declarativa de responsabilidad, la ejecución de las deudas correspondientes a las resoluciones sancionadoras quedó suspendida).

La interesada considera que ha sufrido indefensión puesto que, según afirma *"la Administración no podía declarar una responsabilidad por importes que, total o parcialmente, ya*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

no constituían deuda pendiente. Y, en todo caso, la falta de desglose de tales pagos impide a esta parte verificar si el alcance económico declarado era correcto".

Sin embargo, este Tribunal considera que la Administración tributaria en su deber de velar por la persecución del crédito tributario debía incluir en la resolución declarativa de responsabilidad todas y cada una de las deudas impagadas por el deudor principal.

La Administración tributaria debía iniciar tantos procedimientos de derivación tributaria solidaria como responsables solidarios existían. Y, a este respecto, debemos señalar que los distintos procedimientos tributarios que la Administración hubiese llevado a cabo son independientes y autónomos entre ellos.

En el caso que ahora nos ocupa, resulta que, si paralelamente a este procedimiento que ahora nos ocupa, se estuviesen desarrollando otros procedimientos de derivación tributaria solidaria contra otros posibles responsables, como decimos, cada procedimiento sería independiente y autónomo de los otros. Y, dado que la normativa tributaria establece una regulación diferenciada y separada para cada supuesto de responsabilidad, en el caso de haber otros responsables solidarios estos lo serían por otros conceptos jurídicos distintos al de sucesión en la actividad.

La resolución aquí impugnada confirma la responsabilidad tributaria solidaria de la interesada como sucesora de la actividad económica desarrollada por la BBB Y, a juicio de este Tribunal, la Administración tributaria sí tenía la obligación de declarar dicha responsabilidad tributaria de la interesada por el total de las deudas impagadas por el deudor principal (incluyendo deudas que hubiesen sido derivadas a otro responsable solidario y, que incluso, pudiesen haber sido pagadas por este en el seno de su propio procedimiento). Y, es que, dado que cada procedimiento tiene su propio desarrollo, la Administración no podía descartar que, incluso habiendo sido pagadas determinadas deudas en el seno de un procedimiento, finalmente dicho procedimiento terminase con la anulación parcial o total del alcance de la inicial responsabilidad inicialmente declarada (lo que implicaría la devolución de determinadas cuantías).

Todos los responsables solidarios responden conjuntamente de la satisfacción de una misma deuda. Ahora bien, cosa bien diferente sería exigir íntegramente el pago de dicha deuda a todos y cada uno de los responsables solidarios (replicando el pago de una misma deuda, cuestión esta que no se ha producido).

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

En definitiva, a juicio de este Tribunal la resolución declarativa de la responsabilidad solidaria de la interesada debe incluir todas las deudas, tanto las *"liquidadas"* como las *"pendientes de liquidación"*, así como las sanciones *"impuestas o que pudieran imponerse"*, originadas por el ejercicio de la actividad económica de la entidad BBB, y ello, incluso, aunque parte de estas deudas hayan sido derivadas a otro responsable solidario (e incluso aunque parte de dichas deudas eventualmente se encuentren satisfechas).

En el caso que nos ocupa, la interesada conocía perfectamente todas y cada una de las deudas objeto de derivación, por lo que, no procede admitir una supuesta indefensión por *"desconocimiento del alcance exacto de la derivación"* tal y como alega la interesada.

CUARTO.- A continuación, transcribimos un extracto de la primera alegación presentada por la interesada:

"Con fecha 31 de enero de 2022, se elevó a público el contrato de compraventa de misma fecha por el que se acordó la venta de la empresa-negocio … por parte de BBB a AAA.

(...)

[C]omo documento anexo a la referida escritura pública, figura un certificado emitido por la Administración Tributaria en el que se constata que, a fecha 23 de enero de 2022 –esto es, 8 días antes de que tenga lugar la sucesión-, la sociedad BBB se encontraba al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, la Administración rechaza la validez de este certificado a efectos de la limitación y exoneración de AAA de la responsabilidad tributaria prevista en el artículo 31 de la LFGT por entender, que (i) dicho certificado no fue solicitado por el adquirente y, (ii) considerar que, formalmente, el modelo del certificado aportado no era el específicamente establecido a los efectos del artículo 31.4 de la LFGT.

(...)

[E]sta parte considera que, en atención a los principios de buena administración y confianza legítima, acudiendo a un criterio materialista y finalista del artículo 31.4 de la LFGT, AAA disponía de un certificado válidamente emitido con anterioridad a la fecha de celebración del contrato de compraventa por el que se determinaba que no existían deudas ni responsabilidades tributarias relacionadas con la actividad o explotación objeto de dicho contrato y que, por tanto, ***debe ser de aplicación la exoneración de la responsabilidad prevista en dicho precepto****"*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Anteriormente hemos visto que el precitado artículo 31 de la Ley Foral General Tributaria en su punto 4 establece lo siguiente:

"4. El que pretenda adquirir la titularidad de la explotación o actividad económica, 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 actividad. 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."

Vemos que dicho artículo exige que dicho certificado se expida a solicitud del adquirente. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el certificado que figura como anexo a la escritura de transmisión es un certificado de estar al corriente dictado el 23 de enero de 2022 por el Director Gerente de Hacienda Foral de Navarra a solicitud de la entidad transmitente BBB).

A este respecto, el artículo 12 de la Orden Foral 136/2005, de 27 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se regula el suministro de la información de carácter tributario y la expedición de certificados por la Hacienda Tributaria de Navarra, establece:

"1. Los certificados de encontrarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias se expiden a los efectos exclusivos de hacer constar, o no, en ellos las circunstancias indicadas en el artículo anterior de esta Orden Foral y no originarán derechos ni expectativas de derechos a favor de los solicitantes ni de terceros, ni producirán el efecto de interrumpir o de suspender los plazos de prescripción, ni servirán de medio de notificación de los procedimientos a que pudieran hacer referencia.

2. En todo caso, su contenido, positivo o negativo, no afectará a lo que pudiera resultar de actuaciones posteriores de comprobación o de investigación.

3. Una vez expedido, el certificado tendrá validez durante el plazo de tres meses a contar desde la fecha de expedición.

4. Estos certificados no serán válidos a los efectos previstos en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria." (el subrayado es nuestro)

Dicho artículo, por sí solo, resulta meridianamente claro. Pero, además, la jurisprudencia tampoco ha admitido la validez de este tipo de certificados. Así, por ejemplo, la Sentencia 6142/2013, de 28 de noviembre, del Tribunal Supremo afirma:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

"En el presente caso, la sentencia afirma que la solicitud del certificado tuvo lugar utilizando el modelo 01, previsto para el supuesto del artículo 43.1.f) de la Ley General Tributaria de 1963 , pero al margen de ello, lo que si es cierto que, tal como consta en el expediente administrativo, y quedó reflejado en la resolución del TEAC, aquella se efectuó por la empresa que iba a ser sucedida, Electrónica Profesional J. Riba, S.L., utilizando un modelo que contiene diez opciones principales, correspondientes a otras tantas finalidades, de las cuales, el solicitante menciono dos: de un lado, la "de encontrarse al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias" (en cambio, no se marcó ninguna de las tres opciones que se reconocen, esto es, para contratar con la Administración, para ser beneficiario de subvenciones y para transporte) , y, de otro, marcando también la décima de las opciones ("otros"), en la que se dejó constancia manual de que la solicitud era a los efectos de presentar la certificación a la entidad que pretendía adquirir la titularidad de la actividad económica, a los efectos de delimitar la responsabilidad prevista en el artículo 42.1c).Y por su parte, la Administración llevó a cabo la expedición del certificado en los términos que se recogen en el apartado 2.3 del Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia, que suponen que tuvo lugar a efectos del artículo 43.1.f).

Sin embargo, ni la clase de solicitud ni el contenido del certificado resultan relevantes para la resolución de la controversia, pues la "ratio decidendi" de la sentencia desestimatoria es la de que la solicitud "se presentó, no por quien tenía derecho a solicitar la certificación, sino por el titular de la actividad, por más que dicho derecho hubiera de actuarse previa la conformidad de éste. Y, además, se presentó la solicitud cuando se acababa de incoar un procedimiento de inspección a la solicitante y aún no se había producido el cambio societario del que resultaría la entidad sucesora [denominación, objeto y domicilio], aparte de las limitaciones que se expresan en el propio certificado emitido. Lo que impide otorgar relevancia tanto a la solicitud como al certificado mismo, a los efectos del art. 42.1.c) de la Ley General Tributaria."

Por su parte, la Sentencia 698/2014, de 3 de abril, del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, afirma:

"Del contenido del art. 175.2 de la LGT se deduce, de modo evidente, que para que surta efecto su limitación en cuanto a la responsabilidad será necesario que dicha certificación sea solicitada con anterioridad a la adquisición del negocio, circunstancia que no concurrió en el presente caso dado que fue solicitada con posterioridad, y sin que surta efectos liberatorios o limitadores de su responsabilidad el hecho de que la transmitente hubiera solicitado un certificado sobre deudas, sanciones y responsabilidades tributarias con anterioridad a la

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

compraventa, pues no ha sido solicitado el certificado a que el mismo precepto se refiere quien tenía derecho a hacerlo."

En definitiva, también debemos desestimar esta alegación de la interesada.

QUINTO.- En su segunda alegación la interesada se opone a las resoluciones sancionadoras que le fueron derivadas mediante la resolución del director del Servicio de Recaudación de fecha 4 de julio de 2025. A este respecto, la interesada considera que dichas resoluciones adolecen de falta de motivación. A continuación, transcribimos un extracto de dicha alegación:

"[L]a Administración se limita, en ambas Resoluciones, a reproducir párrafos genéricos y estereotipados que resultan aplicables a cualquier actuación susceptible de imposición de sanción, sin aludir ni motivar suficientemente la existencia de culpabilidad en la conducta concreta de esta parte."

A continuación, pasamos a transcribir un extracto de dichas resoluciones:

"De acuerdo a la revisión practicada, de la que se ha dejado constancia en las Diligencias, Comunicaciones, Actas e Informe Ampliatorio extendidos, la Inspección ha procedido a regularizar los ingresos de la actividad de odontología no declarados, las partidas de gasto fiscalmente no admisibles y las cuotas de IVA soportado no deducibles por aplicación de la Regla de Prorrata como un mayor costo en el Impuesto. (...)

La Inspección ha procedido a regularizar las ventas e ingresos de la mercantil en los Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor Añadido aplicando el Régimen de Estimación Indirecta.

Las causas que legitiman el empleo por parte de la Administración Tributaria de este sistema indiciario son las siguientes:

1º No llevanza de Inventario de Existencias

2º Incongruencias entre las ventas contabilizadas en los Libros-registro de facturas expedidas y las formas de cobro (Tarjeta/Efectivo/Banco).

3º Cobros por TPV a los clientes no contabilizados ni facturados.

4º Ingresos en cuentas bancarias no contabilizados ni facturados.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

5º Ventas no facturadas resultantes del contraste compras a laboratorios protésicos/Ventas contabilizadas.

6º Irregularidades en los asientos de los Libros de Diario.

7º Irregularidades en los Libros-registro de facturas expedidas.

8º Irregularidades en los Libros-registro de facturas recibidas.

9º Irregularidades en los Libros-registro de bienes de inversión.

10º Irregularidades e incongruencias en la cuenta "570-Caja".

11º Facturas de venta con conceptos genéricos.

12º Irregularidades en la aportación y justificación de las facturas de gastos.

13º Irregularidades en la anulación de ingresos.

14º Irregularidades en imputaciones de proveedores (Mod. 347/SII).

15º Irregularidades en la copia de seguridad del programa de gestión aportada a la Inspección.

16º. Documentación no aportada y justificaciones no realizadas.

17º Irregularidades en las escrituras y contratos otorgados.

18º Ausencia de legalización en los Libros de contabilidad de 2017.

Tras los cálculos efectuados por la Inspección, procede incrementar las ventas declaradas por el sujeto pasivo en la actividad de odontología, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA (...)

Tras la revisión de los libros-registro de facturas recibidas, la Inspección ha procedido a regularizar determinadas partidas de gastos generales y de dotaciones para amortización que no resultan fiscalmente admisibles. Igualmente, las cuotas de IVA soportado no deducibles por aplicación de la Regla de Prorrata se han considerado en el Impuesto sobre Sociedades como un mayor costo. (...)

De los hechos y circunstancias puestos de manifiesto en el presente expediente se deduce que en el sujeto pasivo concurren las circunstancias determinantes de su culpabilidad en la comisión de la infracción tributaria, puesto que las declaraciones-liquidaciones del Impuesto presentadas para los años y periodos objeto de comprobación no son veraces ni completas, y

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

sus correspondientes autoliquidaciones no están amparadas en una interpretación razonable de la norma que pudiera haber realizado el interesado de la literalidad de la redacción de los preceptos tributarias en que se basa la propuesta de regularización contenida en el Acta extendida y suscrita por el obligado tributario. Tampoco el hecho de que desconozca la vigente normativa legal no es motivo para la exoneración de responsabilidad; al contrario, la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento (artículo 6.1 del Código Civil), de lo que se desprende que tal desconocimiento constituye una falta de diligencia inexcusable.

El administrador único de la mercantil, don CCC, NIF ZZZ, han incurrido así en una falta de la diligencia exigible a un ordenado gestor de los negocios, pues al no haber declarado completa y correctamente sus ingresos y haber deducido gastos fiscalmente no admisibles, no es que ello le haya impedido únicamente cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, pues con esos datos erróneos e incompletos fueron elaboradas las declaraciones tributarias objeto del procedimiento de comprobación (lo que derivó en una incorrecta fijación de su base imponible y, por ello, de su cuota tributaria), sino que incluso impide conocer así su verdadera situación económica y patrimonial. Ello revela, pues, cuando menos, negligencia en su actuar que ha provocado la comisión de la infracción tipificada que se señala más adelante."

Pues bien, a la vista de los hechos y circunstancias que acabamos de transcribir (irregularidades contables tales como ingresos no contabilizados, gastos no justificados etc) este Tribunal comparte la conclusión alcanzada en ambas resoluciones en el sentido de que la conducta del deudor principal fue cuando menos negligente para con sus obligaciones tributarias. Y, además, este Tribunal considera que dichas resoluciones si contienen una suficiente motivación relativa a los hechos y circunstancias que acreditarían la conducta culposa (cuando menos, negligente) del deudor principal.

Por todo ello, debemos desestimar también esta alegación.

SEXTO.- En su tercera alegación la interesada manifiesta *"la improcedencia, en todo caso, de que la declaración de responsabilidad alcance la deuda tributaria correspondiente a la sanciones por dejar de ingresar en relación con (i) el* ***Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2021*** *(cuyo periodo voluntario de liquidación finalizó en julio 2022) y (ii) el* ***Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2022*** *(cuyo periodo voluntario de liquidación finalizó en abril 2022).*

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

En este sentido, la Resolución de Derivación fija la sucesión jurídica por parte de AAA de la titularidad de la sociedad deudora BBB en la fecha 31 de enero de 2022 (fecha del contrato de compraventa).

Nótese que ***la fecha en la que se cometen sendas infracciones (abril y julio 2022) es posterior a la fecha en la que se produce la sucesión en la actividad de BBB por parte de AAA, a saber, 31 de enero de 2022.***

Por lo tanto, en el momento de la sucesión, no se había producido infracción alguna en relación con estas obligaciones tributarias por la que se pudiera imponer una sanción*."*

Pues bien, este tipo de responsabilidad por sucesión en la actividad exige, a tenor de lo regulado por el anteriormente transcrito artículo 31 de la Ley Foral General Tributaria, limitar la misma a aquellas deudas tributarias *"originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades"* hayan sido liquidadas o estén pendientes de liquidación *"así como a las sanciones impuestas o que pudieran imponerse"*.

Por lo tanto, resulta fundamental que las deudas hayan sido originadas por el anterior titular de la actividad (con independencia de las mismas resulten exigidas antes o después de la transmisión). Ahora bien, aunque no es necesario que dichas deudas estén liquidadas, sí resulta necesario que hayan sido devengadas en fecha anterior a la de la sucesión en la actividad.

De los datos obrantes en el expediente se desprende que la sucesión de la actividad se realizó el 31 de enero de 2022, fecha tanto del "contrato de compraventa de empresa" como de la elevación a documento público (ante el Notario de Pamplona José Miguel Gómez Sánchez) de dicho contrato privado.

Comenzaremos analizando la deuda correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del año 2021. El ejercicio económico de la deudora principal coincidía con el año natural. Y, dado que el artículo 50 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que el impuesto *"se devengará el último día del periodo impositivo"*, resulta que el Impuesto sobre Sociedades del año 2021 se devengó el 31 de diciembre de 2021. Es decir, el impuesto sobre Sociedades del año 2021 se devengo en una fecha anterior a la fecha de sucesión en la actividad. Por lo tanto, la deuda correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de 2021 debe ser incluida en la derivación de responsabilidad.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

En cuanto a la deuda correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido del 1º trimestre de 2022, el artículo 24 de la Ley Foral 9/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

"1. Se devengará el impuesto:

(...)

2º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. (...)"

La deuda correspondiente al IVA de dicho 1º trimestre de 2022 proviene de una única factura emitida por la sociedad BBB (la …/2022, de 10 de enero de 2022, por un servicio de arrendamiento de local), por lo que el devengo de dicho impuesto también se habría producido en una fecha anterior a la de la sucesión en la actividad.

Por todo ello, debemos desestimar esta alegación en su totalidad.

SÉPTIMO.- En su cuarta alegación la interesada afirma:

"Los reiterados errores en el procedimiento generan indefensión en el obligado tributario. La administración no tiene derecho a subsanar indefinidamente actos de gravamen defectuosos

(...)

En primer lugar, tal y como se ha expuesto en el Expositivo III, el expediente de derivación ha tenido que ser objeto de subsanación a instancia de esta parte hasta en dos ocasiones siendo en ambos casos los defectos del referido expediente de naturaleza sustancial: (i) error en el importe total de la deuda objeto de derivación, (ii) indicación errónea en el índice de una de las providencias de apremio objeto de derivación y (iii) falta de declaraciones (3) de IVA que son objeto de derivación.

(...)

Estos errores, así como su reiteración, están generando una evidente e indebida indefensión en AAA."

De los datos obrantes en el expediente este Tribunal considera que dichos errores fueron cometidos en la fundamentación de la propuesta de derivación dictada, el día 7 de noviembre de 2024, por el director del Servicio de Recaudación. Dicha propuesta concedía a la interesada quince días hábiles, a contar desde la notificación de la misma, para que procediese a presentar

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

las alegaciones que considerase oportunas. Una vez notificada dicha propuesta la interesada solicitó y realizó la puesta de manifiesto del expediente. Además, la interesada presentó el 22 de enero de 2025 escrito de alegaciones frente a dicha propuesta.

En contestación a sus alegaciones, el Director del Servicio de Recaudación dictó, el 19 de febrero de 2025, resolución por la que dio contestación a dichas alegaciones en los siguientes términos:

"Una vez puesto de manifiesto el expediente administrativo solicitado mediante la instancia núm. 2024/… con fecha 2 de enero de 2025, según consta en el acuse firmado por el apoderado de la sociedad Don FFF, con NIF…, y concedida la ampliación del plazo de alegaciones inicial de quince días hábiles en siete días hábiles adicionales, solicitado mediante la instancia núm. 2024/…, con fecha 22 de enero de 2025 la sociedad GGG., con NIF…, en representación de la mercantil AAA, presentó escrito de alegaciones al trámite de audiencia previamente señalado en la propuesta de derivación notificada con fecha 7 de noviembre de 2024.

El escrito de alegaciones presentado se estructura en una alegación previa, consistente en la subsanación del expediente administrativo al adolecer de ciertas omisiones y errores que le impiden realizar un completo ejercicio de defensa de sus intereses, y en una alegación única que la parte interesada centra en la no concurrencia del supuesto de derivación de responsabilidad al que se refiere el artículo 31 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT).

Centrándonos en la alegación previa, la representación de la mercantil AAA, señala, entre otros motivos, la ausencia del documento correspondiente a la providencia de apremio en relación con el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) correspondiente al ejercicio 2021, así como un error aritmético a la hora de determinar el importe total de las sanciones que conforman la deuda, así como del importe total de la deuda reclamada sin la reducción por conformidad ni la reducción por pago en período voluntario.

En relación con el primero de los motivos referenciados en el párrafo anterior, se ha constatado la existencia de una errata en el índice de puesta de manifiesto del expediente facilitado a Don FFF, con NIF …. La numeración 441, referida en el índice, es <<Providencia de apremio AE. SOCIEDADES 2022 A00>>. Sin embargo, dicha denominación debía de ser <<Providencia de apremio AE. SOCIEDADES 2021 A00>>. Si se examina el expediente completo facilitado a Don FFF con fecha 2 de enero de 2025, es posible comprobar cómo en las páginas

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

2386 a 2390 se encuentra la providencia de apremio núm. 141/2023/…dictada con fecha 9 de enero de 2024 y notificada el 19 de enero del mismo mes y año, y en la que se cita literalmente:

<< (...) El día 30/05/2023 finalizó el período voluntario de pago de la deuda que se indica a continuación sin que haya sido satisfecha.

SOCIEDADES 2021 A00 …

En consecuencia, habiendo comenzado el período ejecutivo de esa deuda, he acordado iniciar el procedimiento de apremio, liquidando los recargos e intereses de demora del período ejecutivo hasta la fecha de emisión de la presente. (...) >>

En consecuencia, la providencia de apremio en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2021 sí se encuentra en el expediente, si bien se realiza una indicación errónea de la misma en el índice de puesta de manifiesto.

En relación con el segundo de los motivos referenciados anteriormente, la parte interesada señala que la suma algebraica de los importes de cada sanción individualizada por concepto y ejercicio, detallados en la propuesta de derivación de responsabilidad notificada con fecha 7 de noviembre de 2024, asciende a un total de 105.040,43 euros en vez de los 104.213,55 euros inicialmente indicados en la propuesta.

(...)

Examinada la propuesta, se ha detectado un error en la suma de las sanciones tributarias reclamadas.

(...)

Detectado el error procede su rectificación, resultando la cantidad total reclamada a la sociedad AAA, de acuerdo con el artículo 31 de la LFGT: (...)

Por tanto, la cuantía total reclamada a la sociedad AAA., con NIF

XXX, asciende a:

DEUDA RECLAMADA IMPORTE

---------- -------

Total derivado artículo 32.1 párrafo primero y segundo en conformidad y pago en periodo voluntario 207.267,92 euros.

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Total derivado artículo 32.1 párrafo primero y segundo en conformidad sin pago periodo voluntario 228.276,01 euros.

Total derivado artículo 32.1 párrafo primero y segundo sin conformidad ni pago periodo voluntario 270.292,18 euros.

Cantidades expresadas en euros (€)

Por todo lo anterior, se concede un nuevo plazo de alegaciones y trámite de conformidad a contar desde la notificación de la presente comunicación, sin necesidad de dar respuesta ahora a las restantes alegaciones invocadas, sin perjuicio de que las mismas sean contestadas debidamente una vez recibido el nuevo escrito de alegaciones que se presente en el nuevo plazo de alegaciones ahora concedido o, en el supuesto de no presentarse, una vez transcurrido el mismo.

Asimismo, se le comunica que tiene a su disposición el expediente administrativo completo y corregido en las dependencias del Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Navarra, sitas Pamplona, Calle Cortes de Navarra, núm. 2.

Lo que le comunico para su conocimiento y efectos."

En definitiva, dentro del transcurso del propio procedimiento de derivación tributaria se corrigió el error correspondiente a la cuantía total derivada inicialmente en la propuesta de derivación a la interesada sin menoscabo de sus derechos de defensa.

Pues bien, una vez recibida la precitada resolución de 19 de febrero de 2025, la interesada presentó, el 13 de marzo de 2025, nuevas alegaciones. Alegaciones que fueron contestadas mediante resolución dictada el 20 de marzo de 2025 por el Director del Servicio de Recaudación. A continuación, pasamos a transcribir un extracto de dicha resolución:

"Con fecha 13 de marzo de 2025, la sociedad GGG., con NIF …, en representación de la mercantil AAA, presentó escrito de alegaciones núm. 2025-… al nuevo trámite de audiencia.

Al igual que el anterior escrito de alegaciones presentado con fecha 22 de enero de 2025, el presentado con fecha 13 de marzo de 2025 se estructura en una alegación previa, consistente en la subsanación del expediente administrativo al adolecer de ciertas omisiones y errores que le impiden realizar un completo ejercicio de defensa de sus intereses, y en una alegación única que la parte interesada centra en la no concurrencia del supuesto de derivación de

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

responsabilidad al que se refiere el artículo 31 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT).

Centrándonos en la alegación previa, la representación de la mercantil AAA., señala la ausencia de declaraciones y documentos que conforman la puesta de manifiesto del expediente de derivación de responsabilidad.

En primer lugar, en relación con la deuda derivada IVA 2018 T03 (declaración núm….), se alega que la misma se indica de forma errónea en el índice del expediente, en el que se hace referencia como <<IVA 2018 T02>>, así como que la misma fue anulada por lo que, razonablemente, debería haber sido sustituida por otra que, salvo error, no figura en el expediente.

En segundo lugar, entiende que la propuesta de derivación, actualizada con la rectificación de errores, incluye el IVA correspondiente a los cuatro periodos trimestrales de liquidación del año 2021. Sin embargo, en el expediente no constan las declaraciones de IVA presentadas por la sociedad BBB correspondientes al primer, tercer y cuarto trimestre del año 2021.

Examinado el expediente se constata la falta de las declaraciones indicadas. Por ello, se concede un nuevo plazo de alegaciones y trámite de conformidad a contar desde la notificación de la presente comunicación, sin necesidad de dar respuesta ahora a las restantes alegaciones invocadas, sin perjuicio de que las mismas sean contestadas debidamente una vez recibido el nuevo escrito de alegaciones que se presente en el nuevo plazo de alegaciones ahora concedido o, en el supuesto de no presentarse, una vez transcurrido el mismo.

Asimismo, se le comunica que tiene a su disposición el expediente administrativo completo y corregido en las dependencias del Servicio de Recaudación de la Hacienda Foral de Navarra, sitas Pamplona, Calle Cortes de Navarra, núm. 2.

Lo que le comunico para su conocimiento y efectos."

En definitiva, los errores a los que se refiere la interesada en su reclamación fueron contestados y subsanados en la fase de alegaciones por lo que no podemos considerar que los mismos causasen la pretendida indefensión.

Por otro lado, aunque la interesada hace referencia y transcribe un extracto de la Sentencia 4059/2025, de 29 de septiembre, del Tribunal Supremo, este Tribunal considera que lo analizado en dicha Sentencia no es extrapolable al caso que ahora nos ocupa. Y es que, dicha

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

Sentencia analiza la doctrina del "doble tiro", es decir, analiza la posibilidad de la Administración tributaria de dictar un segundo acto liquidatorio una vez que el primero ha sido anulado. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, no nos encontramos ante una segunda resolución declarativa de responsabilidad, sino que los errores aducidos por la interesada fueron corregidos dentro del propio procedimiento de derivación (en su fase de alegaciones), por lo que, este Tribunal se reitera en que no procede admitir que dichos errores causasen indefensión a la interesada, así como tampoco pueden servir para anular una posterior resolución de derivación finalizadora del procedimiento (que ha corregido dichos errores).

OCTAVO.- En su quinta y última alegación la interesada *"considera procedente que se le comunique la existencia de otros obligados tributarios ya declarados responsables (o en proceso de serlo) respecto de las deudas objeto de la presente derivación"*.

En relación con esta cuestión la interesada solicita que *"[s]e tenga a bien retrotraer las actuaciones administrativas a fin de completar el expediente administrativo mediante la identificación de los restantes sujetos declarados o en proceso de ser declarados responsables solidarios de la deuda reclamada"*.

Pues bien, tal y como hemos señalado en el fundamento de derecho tercero, los distintos procedimientos de responsabilidad tributaria solidaria que la Administración tributaria pudiese llevar a cabo son independientes y autónomos para cada responsable solidario. Además, cabe señalar que ningún precepto legal obliga a la Administración a incluir en el expediente que ahora nos ocupa las posibles actuaciones que, con el fin de recaudar estas deudas, hubiese iniciado contra terceras personas. Y ello, porque la responsabilidad de la interesada nace de su propia conducta y no depende de la conducta de terceros.

El artículo 105 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, establece:

"Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros (...)"

Por tanto, debemos desestimar también esta pretensión de la interesada.

Por último, queremos contestar a la siguiente afirmación que realiza la interesada:

"[D]e ningún modo se puede ejercer una acción de regreso que reconoce la propia normativa tributaria como un derecho del declarado responsable frente al resto de codeudores

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

sin que la Administración, parte que tiene la facultad de iniciar dichos procedimientos de derivación, facilite la identidad de todos aquellos codeudores que puedan ser los destinatarios de dichas acciones de regreso".

El artículo 29.7 de la precitada Ley Foral General Tributaria establece:

"7. El responsable tendrá derecho a exigir al obligado principal, sea el contribuyente, el sustituto o el sucesor en la deuda tributaria, las cuotas que haya satisfecho o se haya hecho efectivas con cargo a su patrimonio. Cuando se haya declarado la responsabilidad de varias personas en el mismo grado, solidario o subsidiario, quienes hayan satisfecho la cuota podrán ejercitar la acción de regreso contra los restantes responsables."

La resolución ahora reclamada fue dictada por el Director del Servicio de Recaudación el día 4 de julio de 2025. En ella se afirma:

"[L]a falta de información sobre otros presuntos responsables no infringe norma alguna, ni genera indefensión ni merma el derecho del recurrente a defenderse, ya que su responsabilidad se basa en los hechos y fundamentos jurídicos que se le han comunicado debidamente en el acuerdo de derivación recurrido. Esta administración actúa conforme a Derecho al no incluir información sobre terceros no personados en el procedimiento ni afectados directamente por el acto recurrido.

Este planteamiento no desemboca en una situación de enriquecimiento injusto de la Administración. La Administración Tributaria debe de actuar, por imperativo constitucional, sirviendo con objetividad los intereses generales, de acuerdo con los principios establecidos en el artículo 103.1 de la Constitución Española, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. Así, en un hipotético supuesto en que la Administración Tributaria hubiera iniciado tantos procedimientos de derivación como responsables existieren, en el mismo instante en que la deuda tributaria del deudor principal fuera totalmente abonada, la Administración emitiría la comunicación correspondiente."

Pues bien, este Tribunal comparte lo afirmado por el Servicio de Recaudación. Pero, además, debemos señalar, que el precitado artículo 29.7 establece que *"quienes hayan satisfecho la cuota podrán ejercitar la acción de regreso"*. A este respecto, a fecha de dictado de dicha resolución (4 de julio de 2025) no constaba pago alguno realizado por la interesada.

Tal y como hemos visto anteriormente la interesada solicitó, el 23 de mayo de 2025, el aplazamiento de determinadas deudas tributarias que le habían sido derivadas. Este

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
Nafarroako Foru Auzitegi Ekonomiko-Administratiboa
Iturrama 10 (sarrera Ezkirotz Kaletik)
31007 PAMPLONA/IRUÑA
Tel. 848423601
Email: teafn@navarra.es

aplazamiento le fue concedido el 24 de septiembre de 2025 en los términos anteriormente referenciados. Por lo tanto, al no haber satisfecho cuota alguna en dicho momento la interesada no podía ejercitar la acción de regreso. Por ello, este Tribunal considera que, en relación con esta cuestión, la resolución ahora reclamada también resulta ajustada a derecho y, en consecuencia, no procede *"retrotraer las actuaciones administrativas"* tal y como solicita la interesada.

Por otro lado, cabe señalar que no constan en el expediente los previsibles pagos de las cuotas del aplazamiento que la interesada habría ido pagando una vez concedido mismo. Pero, en cualquier caso, este Tribunal no es competente para identificar y comunicar a la interesada la existencia de otros posibles responsables solidarios.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, confirmando la resolución dictada el 4 de julio de 2025 por el Director del Servicio de Recaudación, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sección de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal de Instancia de Pamplona/Iruña en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

La difusión del texto de esta Resolución a personas no interesadas en el procedimiento en el que ha sido dictada sólo puede realizarse previa disociación de los datos personales que en la misma se contienen, que no podrán ser cedidos ni comunicados con finalidades contrarias a la legislación vigente.