



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Máster

DICTAMEN JURÍDICO CONSISTENTE EN EL ANÁLISIS  
DE UN SUPUESTO DE DERIVACIÓN DE  
RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: LA PRESCRIPCIÓN  
COMO SALVAGUARDIA DE LA SEGURIDAD  
JURÍDICA.

Autor

SÁNCHEZ ZUFIAURRE, KEVIN

Directora

CARRERAS MANERO, OLGA BERTA

Facultad de Derecho

R.e.I.C.A.Z

Año 2024



## ***Resumen***

Para comprender en qué consiste el ejercicio de la acción de derivación de responsabilidad tributaria, es preciso señalar que no existe un único tipo de responsable. Este instituto, dirigido a exigir deudas tributarias y, en su caso, sanciones, conduce la acción de cobro frente a un sujeto distinto al deudor principal y, todo ello, sin que se vea alterada la posición de este último, gracias a su constitución como garante.

El desarrollo de este trabajo lleva por tarea principal concretar el cómputo del *dies a quo* del plazo de prescripción de la derivación de responsabilidad, determinando, con ello, el periodo de exigencia del que dispone la AEAT para poder hacer uso de esta acción.

Concretamente, el objeto del presente dictamen se centra en el análisis de un supuesto consistente, en la posibilidad -o no- de que la AEAT pueda emprender una nueva acción de responsabilidad frente al mismo sujeto, una vez revocada la primera acción por resolución del TEAC.

## ***Summary***

To understand what the exercise of tax liability derivation action consists of, it is necessary to point out that there is not a single type of responsible party. This institute, aimed at demanding tax debts and, where appropriate, penalties, leads the collection action against a subject different from the main debtor, and all this without altering the position of the latter, thanks to its constitution as guarantor.

The main task of this work is to specify the computation of the start of the *dies a quo* period for the liability derivation, thereby determining the period of demand that the AEAT has to be to use this action.

Specifically, the object of this opinion focuses on the analysis of a case regarding the possibility -or not- that the AEAT to initiate a new liability action against the same subject, once the first action has been rejected by the resolution of the TEAC.

## ÍNDICE

<b>LISTADO DE ABREVIATURAS</b> .....	1
<b>I. OBJETO DEL DICTAMEN</b> .....	2
<b>II. SUPUESTO DE HECHO</b> .....	3
<b>III. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN</b> .....	13
<b>IV. NORMATIVA Y RESOLUCIONES APLICABLES</b> .....	13
1. Legislación .....	13
2. Sentencias del TS y Resoluciones del TEAC.....	14
3. Instrucciones de la AEAT. ....	15
<b>V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS</b> .....	16
1. Cómo calificar ante qué tipo de responsable nos encontramos y el cómputo del <i>dies a quo</i> de la acción de responsabilidad tributaria. ....	16
2. ¿Cuáles son las alternativas que la defensa del responsable podría tomar para evitar las consecuencias derivadas de la responsabilidad tributaria? .....	25
3. La influencia de los efectos “ex nunc” y “ex tunc” en la prescripción. ....	32
4. Otro modo de exigir la deuda tributaria al responsable.....	42
<b>VI. CUESTIONES RELACIONADAS CON EL SUPUESTO</b> .....	46
1. Vía procedimental frente a los responsables tributarios.....	46
2. Derechos y principios vulnerados en el supuesto analizado.....	48
<b>VII. CONCLUSIONES</b> .....	50
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	53

## LISTADO DE ABREVIATURAS

<b>AA. VV</b>	Varios autores
<b>AEAT.</b>	Agencia Tributaria.
<b>Art.(s)</b>	Artículo. (s).
<b>Cc.</b>	Código Civil
<b>CE.</b>	Constitución Española.
<b>IAE</b>	Impuesto sobre Actividades Económicas.
<b>IS</b>	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.
<b>IVA</b>	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>LGT</b>	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
<b>Pág. (s)</b>	Página. (s).
<b>RD-L.</b>	Real Decreto Ley.
<b>Ss.</b>	Siguientes.
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional.
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico Administrativo Central.
<b>TFM</b>	Trabajo de Fin de Máster.
<b>TS</b>	Tribunal Supremo.
<b>Vid.</b>	Véase.

Dictamen que emite D. Kevin Sanchez Zufiaurre, Letrado del Real Ilustre Colegio de Abogados de Zaragoza, sometiendo esta opinión a otra mejor fundada en Derecho, firmando en Zaragoza a 15 de enero de 2024.

## I. OBJETO DEL DICTAMEN

El objeto del presente dictamen es dar respuesta a la consulta formulada por Dña. Amaia Fernández Martínez, con D.N.I. 25.027.390-M, consistente en la viabilidad de argumentar la prescripción de la acción de derivación de responsabilidad tributaria solidaria, iniciada con posterioridad a la notificación de la Resolución del TEAC de 30 de enero de 2023, por la que se revoca la resolución que declaraba a la sociedad mercantil “EL GOLOSO CIERZO S.L.”, como garante subsidiario de las deudas tributarias de “PANECILLOS DEL PILAR S.L.”.

Para ello, será preciso determinar el *dies a quo* de la referida acción de derivación de responsabilidad, con el objeto de delimitar el periodo de tiempo del que dispuso la AEAT para ejercer la pretenciosa acción. De este modo, y de confirmarse la extralimitación del plazo legal de derivación por parte del órgano de recaudación, podremos atender al instituto de la prescripción, como avalista de los principios constitucionales.

Para mayor abundamiento, el análisis de este supuesto se dividirá en diferentes etapas, las cuales responderán de forma principal a resolver las preguntas formuladas por esta parte, con el principal fin de poder concretar unas pautas básicas en cuanto a supuestos de derivación de responsabilidad se refiere. Así las cosas, el esquema que he planteado con el objetivo de hacer frente a la AEAT se sustenta, en un primer plano, en el estudio minucioso del caso, así como de la viabilidad -o no- de aplicación de un supuesto concreto de responsabilidad de los arts. 42 y 43 LGT. En un segundo plano, se comprobará si la mencionada acción se encuentra ya prescrita, haciendo uso para ello de los efectos “ex nunc” y “ex tunc”, así, como la importancia que ocupa cada uno de ellos en la acción de prescripción. Y ya, en último lugar, comentaré otras vías que podría utilizar la AEAT para hacer frente al cobro de las deudas tributarias pendientes.

## II. SUPUESTO DE HECHO

**PRIMERA.** - D. Carlos Fernández Orihuela, con D.N.I. 25.027.390-M, y residencia en Zaragoza, está casado con Dña. Soledad Martínez del Río, con D.N.I. 25.926.716-K, inscritos ambos con vecindad civil aragonesa. El matrimonio contrajo nupcias el 27 de abril de 1987, momento en el cual estipularon un régimen de separación de bienes.

Fruto de la unión matrimonial, el 13 de marzo de 1993, nació su única hija, Dña. Amaia Fernández Martínez.

La joven pasión del matrimonio por dedicarse a la fabricación artesana de productos alimenticios hizo que creciera el entusiasmo en crear un negocio acorde a sus ideas. Fue en enero de 1997, cuando el Sr. Fernández constituyó una sociedad denominada *Panecillos del Pilar S.L.*, cuya inscripción constaba reflejada en el Registro Mercantil de Zaragoza, al tomo 66, folio 89, hoja 13.

Con fecha 23 de abril de 1997, se otorgó escritura ante D. Joaquín Costa de Goya, Notario del Ilustre Colegio de Zaragoza, con número de protocolo 777. Consta acreditado, que la sociedad se encontraba dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, epígrafe 644.2: *“Despachos de pan, panes especiales y bollería”*, cumplimentando así con las exigencias legales, siendo registrada bajo el Número de Identificación Fiscal: CIF B-93736538. Esta sociedad era administrada de forma unitaria por el Sr. Fernández.

Tal y como consta en los Estatutos Sociales, el objeto al que se dedicaba la sociedad consistía en la: *“Fabricación, elaboración y venta al por mayor y por menor de los productos típicos de panadería”*.

*Panecillos del Pilar S.L.*, fue constituida con un Capital Social de veinte mil euros, representado y dividido en 1.000 participaciones sociales, iguales, indivisibles y acumulables, por valor nominal de 20€ cada una.

La representación social de la mercantil quedó configurada de la siguiente manera:

- *D. Carlos Fernández, es titular de novecientas \*900\* participaciones sociales, comprendidas entre los números 1 a 900, ambos inclusive.*
- *Dña. Soledad Martínez, es titular de cien \*100\* participaciones sociales, comprendidas entre los números 901 a 1000, ambos inclusive.*

**SEGUNDO.** - El negocio resultó pujante durante los quince primeros años desde su constitución. Fue con posterioridad a esta fecha, y principalmente derivado de la subida sistemática de los precios, en especial de las materias primas como el aceite o la harina, cuando el nivel de ventas descendió, y con ello la productividad. La disminución de la productividad se consagró en el año 2014.

Con ánimo de revertir esta situación, la sociedad decidió emprender una modernización de los medios productivos, instalando para la fabricación del producto, la consiguiente maquinaria:

	Cantidad	Precio (Uds.)	Amortización (años)
HORNO DE LEÑA	3	15.000€	15
PANIFICADORA (mod. NEÓN RS-15)	1	700€	3
AMASADORA (mod. Plotter KAKAMI JTM-40)	4	2300€	10
BATIDORA (mod. CHAYENNE “P” Flash)	5	300€	5
CORTADORA	2	280€	2
BALANZA DE PRECISIÓN (mod. AGFA CLASS 810)	3	90€	4
RASPADOR DE MASA	5	37€	3
CORTADOR DE MASA	2	100€	3
TERMÓMETRO DE PRECISIÓN (mod. XZ-83)	1	150€	2
CUCHILLO SIERRA (mod. ACEROX PRIS-09)	10	25€	2

Para la elaboración del producto, la sociedad disponía de un local propio situado en la C/ Pepe Domingo Castaño, n.º 6, Zaragoza, con una superficie de 900 m2, distribuido en dos plantas. Para el suministro de energía, *Panecillos del Pilar S.L.* contaba con el suministro de las compañías: Luciérnaga S.L. y Maño Gas S.A.

En lo consistente al modo en que la sociedad distribuía diariamente la mercancía, esta se realizaba a través de dos furgonetas de la marca Mercedes Vito, adquiridas el 14 de febrero de 2002, por un valor de compra de 37.000€ cada unidad. Del mismo modo, entre el inmovilizado material, la citada sociedad contaba con un contrato de renting de un vehículo Audi A3, cuya función principal era servir de medio de desplazamiento del Sr. Fernández en las tareas de representación de aquella.

Entre el activo disponible, la empresa contaba con una plantilla de 10 trabajadores cualificados, los cuales elaboraban los productos en turnos de mañana y noche:

NOMBRE	Fecha de Alta	Fecha de Baja	Número SS
Arantxa Gorliz	20/04/2004	07/07/2012	073036393038
Beatriz del Pino	25/07/2004	05/08/2011	638390363093
Amaia Fernández	10/08/2008	30/01/2010	028303293939
Francisco Olmo	07/05/2005	10/07/2009	993629293445
José Luis Suárez	02/03/2003	20/01/2013	777373282393
Judith Ventura	18/04/2003	08/02/2010	037303239300
Luis Miguel Roble	12/03/2003	05/08/2011	292789365204
Mónica Arce	01/01/2005	08/02/2010	183649368329
Rebeca Lobera	15/05/2005	19/07/2009	168036390379
Soledad Martínez	10/08/2007	05/02/2012	932739303883

*Origen: Datos SEPE.*

Entre los libros de contabilidad figura cómo la sociedad materializaba, a través de un inventario diario, la elaboración de distintos productos:

PRODUCTOS	CANTIDADES
	(Uds.)
Pan de leña	80
Baguette	200
Pan sin Gluten	50
Pan de Semillas	40
Pan de Guitarra	50
Palmeras de Coco	150

**TERCERO.** - Según nota inscrita del Registro Mercantil de Zaragoza, el 30 de enero de 2013, D. Carlos Fernández, junto con su hija Dña. Amaia Fernández, fundaron la sociedad: “*El Goloso Cierzo S.L.*”.

Esta mercantil fue erigida bajo escritura de constitución por la Notaria Dña. Margarita Salas, con número de protocolo 869, y dada de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, epígrafe 644.3: “*Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería*”.

El objeto social que figura en las escrituras de la sociedad determina a *El Goloso Cierzo S.L.* como una empresa dedicada a la: “*Fabricación de todo tipo de dulces, bollería, galletas, pasteles, tartas, pastas, bizcochos, churros, buñuelos, empanadas, bollos y pan de todas clases, incluido, el molde, así como su venta y comercialización*”.

Dicha entidad fue constituida con un capital social de tres mil quinientos euros, representado y dividido en 350 participaciones sociales, iguales, indivisibles y acumulables, por valor nominal de 10€ cada una. La administración de la entidad se encontraba a cargo, y de manera solidaria, por los socios el Sr. Fernández y la Sra. Amaia.

La representación social de la mercantil se configuró de la siguiente manera:

- *D. Carlos Fernández Orihuela, es titular de ciento setenta y cinco \*175\* participaciones sociales, comprendidas entre los números 1 a 175, ambos inclusive.*
- *Dña. Amaia Fernández Martínez, es titular de ciento setenta y cinco \*175\* participaciones sociales, comprendidas entre los números 176 a 350, ambos inclusive.*

Hasta el año 2016, la sociedad estableció su sede principal en la C/ Pepe Domingo Castaño, n.º 6, Zaragoza, concertando para la elaboración del producto, un arrendamiento parcial del local con la sociedad *Panecillos del Pilar S.L.*

Según consta acreditado en los libros de contabilidad, la sociedad dispone como inmovilizado material de los siguientes medios de producción, lo cual permitía elaborar artesanalmente el producto.

	Cantidad	Precio (Uds.)	Amortización (años)
ARMARIO DE FERMENTACIÓN	4	2.300€	8
BÁSCULA DIGITAL	5	135€	4
BASE GIRATORIA	5	85€	3
BATIDORA PEDESTAL	5	350€	4
CHAROLAS	4	46€	2
CORTADORES	5	300€	5
FORMADORA DE BARRAS VERTICAL	3	500€	4
LAMINADORA	2	1500€	5
CHAROLAS	4	46€	2
CORTADORES	5	300E	5
FORMADORA DE BARRAS VERTICAL	3	500€	4
LAMINADORA	2	1500€	5
MEZCLADORA	4	800€	5
MOLDES	100	10€	5
TAMIZ INDUSTRIAL	5	40€	1

Del mismo modo que ocurría con el arrendamiento del local y con el objetivo de reducir costes, *El Goloso Cierzo S.L.* alquilaba a *Panecillos del Pilar S.L.*, una pequeña parte del uso de la maquinaria que esta última disponía en el local, emitiendo de tal modo, las correspondientes facturas por los servicios prestados.

En lo que se refiere a los trabajadores, pueden verse reflejadas según la base de datos de la Seguridad Social, las altas y bajas que *El Goloso Cierzo S.L.* empleó para la realización de la actividad productiva.

NOMBRE	Fecha de Alta	Fecha de Baja	Número SS
Alicia Sigfrido	15/06/2014	—	028944949032
Andy González	01/02/2014	—	028303293939
José Antonio Flores	02/09/2013	06/26/2013	912378393044
Juan Cruz del Mercado	27/11/2014	—	983634843994
Judith Ventura	09/02/2013	08/02/2016	037303239300

Luis Miguel Roble	05/08/201	01/01/2014	292789365204
María Luisa Sánchez	03/02/2015	04/11/2015	204954854303
Marián Urgel	13/09/2014	—	018440444441
Maximilien Kruchef	10/12/2013	4/10/2014	494984034059
Mónica Arce	10/02/2013	20/08/2016	183649368329

**Origen: Datos SEPE.**

De este extracto, puede apreciarse cómo de la totalidad de los operarios de los que ha hecho uso la empresa, tres habían desarrollado con anterioridad funciones laborales bajo la dirección de *Panecillos del Pilar S.L.*

Si bien es cierto que es conveniente tener en cuenta que estos operarios contaban con un nivel de especialización y experiencia elevada en el sector, posibilitando con ello una mayor productividad.

**CUARTO.** – Fruto de decadencia financiera de *Panecillos del Pilar S.L.*, el 4 de diciembre de 2012, la AEAT inició a la regularización de la situación fiscal de la sociedad, tras la oportuna comprobación inspectora de las declaraciones de IVA e IS, de los ejercicios 2009 a 2011. Con posterioridad a esta fecha, se notificó la ampliación de las actuaciones inspectoras a las declaraciones del ejercicio 2012.

El acuerdo de imposición de sanción, como consecuencia de la realización de determinadas conductas infractoras provocadas por *Panecillos del Pilar S.L.*, ponían de manifiesto que la sociedad habría cometido una infracción tributaria del artículo 191.1 de la LGT, consistente en “*Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo, la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo (...).*”

De acuerdo con los criterios de graduación, la infracción tributaria fue calificada como muy grave, al constar en todos los ejercicios comprobados un menor ingreso de lo que correspondería liquidar, así como la improcedencia en la deducción de las cuotas tributarias.

Por aplicación de las normas sobre cuantificación de sanciones, el Órgano de Inspección Regional acordó imponer una sanción tributaria por importe de 200.500 €.

EJERCIO	I.V.A. 1. T.	I.V.A. 2. T.	I.V.A. 3. T.	I.V.A. 4. T.	Imp. Sociedades
2009	29.145€	26.009€	25.985€	28.064€	163.289€
2010	27.582€	25.198€	23.960€	25.652€	159.282€
2011	23.926€	20.036€	17.629€	19.262€	182.273€
2012	20.208€	18.393€	16.927€	17.028€	190.292€

**Origen:** Cuadro Resumen liquidaciones.

No consta en el Registro Mercantil de Zaragoza que *Panecillos del Pilar S.L.* se encontrase liquidada a tiempo de proceder a la derivación de responsabilidad. Asimismo, puede apreciarse en sus libros de actas como el último depósito contable realizado por la sociedad fue el correspondiente al ejercicio 2012.

El 27 de enero de 2015, finalizó la liquidación tributaria de los ejercicios comprobados, dando por concluido el periodo de pago voluntario de las liquidaciones de IS e IVA (2009-2012).

De forma previa a la finalización de la liquidación, el 10 de diciembre de 2014, el órgano de recaudación dio inicio a un procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria frente a D. Carlos Fernández, con adopción de medidas cautelares. Fruto de esa medida, el 18 de diciembre de 2014, se procedió al embargo de los activos de dicho sujeto.

De las diligencias efectuadas, se dio a conocer la participación activa del Sr. Fernández en la mercantil *El Goloso Cierzo S.L.* De la referida actuación, se descubrió que él mismo participaba en una cuota del 50% del capital social, así como su implicación en el cargo de administrador de la sociedad. A consecuencia de lo anterior, se procedió, como ya hemos indicado, al embargo de dichos activos, cuya acta perseguía cubrir el importe de la deuda correspondiente.

En síntesis, del ejercicio de esta medida, podemos remarcar que en el momento en el que estos activos fueron embargados, la AEAT era ya suficientemente conocedora de la existencia, dirección, composición y participación, del Sr. Fernández, en la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.*

El 26 de mayo de 2019, en Zaragoza, falleció el referido sujeto por causas patológicas.

**QUINTO.** – Declarado fallido el deudor principal de las deudas tributarias exigidas en las múltiples irregularidades en las declaraciones de IVA e IS de los ejercicios 2009-2012, la Dependencia de recaudación tributaria notificó con fecha 8 de junio de 2020, acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria a la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.*, con fundamento en los artículos 43.1 g) y h) de la LGT.

Dicha derivación fue fruto del análisis efectuado por la AEAT, cuyo resultado conducía a considerar a la referida entidad como responsable subsidiario. Así, a juicio del Órgano de recaudación el acuerdo se materializó en:

*“El conjunto de hechos y documentos descritos hasta ahora evidencian que El Goloso Cierzo S.L. sucedió a Panecillos del Pilar S.L. en el ejercicio de su actividad, produciéndose está a través de un proceso prolongado en el tiempo.*

*Así, la secuencia temporal descrita pone de manifiesto que el proceso de sucesión en la actividad de Panecillos del Pilar S.L, Goloso Cierzo S.L. se fue modulando en función del desarrollo del procedimiento inspector y la ejecución de los actos resultantes del mismo, culminándose tras el inicio del procedimiento ejecutivo para el cobro de las deudas tributarias liquidadas por la Inspección.”*

El acuerdo se fundamenta en la llamada “Teoría del levantamiento del velo”, figura introducida por la jurisprudencia, asimilando dicha interpretación al supuesto de hecho analizado.

Así, la secuencia temporal descrita en el acta pone de manifiesto que el entramado societario tan solo obedecía a la voluntad de traspasar a la nueva sociedad la cartera de clientes construida por la principal, sustrayendo los derechos de crédito de la sociedad primaria y enterrando en ella las deudas acaecidas.

Con el objetivo de oponerse al acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria, *El Goloso Cierzo S.L.* puso de relieve en sus alegaciones la idea de la

improcedencia de la derivación, al no darse los requisitos que la ley marca para este tipo de responsable.

Recapitulado todo el expediente administrativo, así como las alegaciones resultantes, el TEAC valoró las pruebas existentes, así como sus peticiones, y entre sus conclusiones procedió a anular el acuerdo, con el siguiente fundamento:

*“Parece, por tanto, que los hechos que se recogen en el acuerdo impugnado, tienen un encaje preciso en el típico supuesto de sucesión empresarial “de facto”, que encuentra respuesta en el art. 42.1.c) de la LGT, figura de sobra perfilada, consolidada y reconocida por la jurisprudencia y la doctrina, sin que en el acuerdo impugnado se ofrezca siquiera razonamiento alguno obstativo para la exigencia de dicha responsabilidad.*

*Es por ello que, a juicio de este Tribunal, la doctrina del levantamiento del velo en que se fundamenta el supuesto de responsabilidad subsidiaria establecido en los art. 43.1 g) y h) de la Ley General Tributaria, como medida antiabuso que es, ha de ser aplicada con cautela y reservada a aquellos casos en que, como consecuencia de conductas defraudatorias por lo general sofisticadas, no quepa otra reacción.*

*Y en el presente caso, es claro que los hechos en que se sustenta el acuerdo aquí impugnado tienen encaje más que preciso en el supuesto establecido en el art. 42.1.c) antes citado.”*

Por consiguiente, con fecha de 3 de mayo de 2023, el TEAC rechazó la tesis establecida por la AEAT de declarar a *El Goloso Cierzo S.L.* como responsable subsidiario, en base a una creación fraudulenta de una sociedad, y todo ello, porque aquel no apreció que dicha sociedad tuviera como fin principal eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

En definitiva, lo que viene a resaltar el referido tribunal es la falta de acierto de la AEAT al iniciar un procedimiento de derivación subsidiaria sin darse los requisitos necesarios para ser declarado como tal. De igual modo, el TEAC, lo que pretendió es establecer una guía para declarar a *El Goloso Cierzo S.L.* como responsable solidario, pues como así concluye, este supuesto *“tiene un encaje preciso en el típico supuesto de sucesión empresarial “de facto”*.

**SEXTO.** – A consecuencia de lo anterior, y a raíz de la mencionada Resolución del TEAC, la Inspección de tributos notificó, el 3 de mayo de 2023, a la Sra. Amaia, como administradora única de la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.* un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, esta vez, con base en el artículo 42.1 c) LGT, esto es, como responsable solidario.

Esta derivación responde a lo siguiente:

*“Como se puede comprobar, Panecillos del Pilar S.L. fue cesando su actividad, produciéndose, de forma correlativa, una ampliación de la sociedad El Goloso Cierzo.*

*Del análisis efectuado, se puede observar cómo existe un decrecimiento progresivo en la facturación de la entidad sucedida, en el mismo período en el que la sucesora ve incrementarse su facturación.*

*De acuerdo con lo expuesto hasta aquí, podemos afirmar que los hechos e indicios puestos de manifiesto en el expediente, conforman el presupuesto de hecho que requiere el artículo 42.1 c) de la LGT, para exigir responsabilidad por sucesión de actividad.”*

Con la formulación de este nuevo acuerdo, puede observarse que, únicamente, se modifica la valoración a la hora de elegir el tipo de responsable tributario; si bien, en ella podemos apreciar como esta segunda acción reproduce de idéntica forma la fundamentación técnica del primer acuerdo de derivación de responsabilidad.

Con los anteriores hechos relatados, la Sra. Amaia acudió a mi despacho profesional a fin de poder dar una respuesta jurídica frente a esta segunda acción de derivación de responsabilidad.

### III. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN

Con los hechos expuestos, se plantean las siguientes cuestiones jurídicas:

1. Análisis consistente en la viabilidad de aplicación de una acción de responsabilidad tributaria, ¿sería apropiado en esta situación la aplicación de la vía solidaria?
2. ¿Cuáles son las alternativas que la defensa del responsable podría tomar para evitar las consecuencias derivadas de la responsabilidad tributaria?
3. ¿Puede la AEAT notificar un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria después de una resolución del TEAC en la que se rechazaba la aplicación de un expediente de responsabilidad subsidiaria? Dadas las circunstancias del caso, ¿se encontraría prescrita la acción o, por el contrario, se habría visto interrumpido el plazo de prescripción?
4. En el caso de que la AEAT hubiera agotado todas las vías administrativas para asegurar el cobro de la deuda principal, ¿podría interponerse en defensa del interés público, una acción distinta a las contempladas en la legislación tributaria?

### IV. NORMATIVA Y RESOLUCIONES APLICABLES

1. Legislación
  - ❖ Constitución Española, 27 de diciembre de 1978.
  - ❖ Real Decreto de 24 de julio de 1989, por el que se publica el Código Civil.
  - ❖ Título II, del Capítulo II, de la Sección 3, que integra los artículos 41-43, Título II, del Capítulo IV, de la Sección 3ª, que integra los artículos 66-70, Título IV, del Capítulo III, que integra los artículos 191 ss, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
  - ❖ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

- ❖ Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- ❖ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## 2. Sentencias del TS y Resoluciones del TEAC

En lo referente a la prescripción de la responsabilidad, han sido varios los pronunciamientos del TS que han venido a determinar el inicio del cómputo del plazo para derivar la responsabilidad al sujeto en cuestión.

En concreto, vamos a analizar las siguientes sentencias:

- ❖ Sentencia Tribunal Supremo, de 14 octubre de 2022, cuya resolución abre la puerta a declarar la prescripción de una deuda tributaria. En ella, el referido Tribunal indica únicamente que tendrá **efecto interruptivo la prescripción** cuando se dirija frente a los ya declarados responsables. Dicho plazo comenzará a correr desde que **ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad**, es decir, desde que los actos defraudatorios tuvieron lugar.
- ❖ Sentencia Tribunal Supremo, de 7 febrero de 2023, relativa a determinar los efectos que producen los actos posteriores a la declaración de fallido, donde viene a entenderse que las actividades recaudatorias posteriores contra un obligado tributario declarado fallido **no interrumpen el plazo de prescripción** para exigir el pago al responsable subsidiario.
- ❖ Sentencias del Tribunal Supremo, de 18 julio de 2023. Ambas resoluciones van encaminadas a diferenciar las dos facultades de responsabilidad en cuanto al **cómputo e interrupción del plazo de prescripción**. Por un lado, se determina la prescripción del plazo de la AEAT para declarar la responsabilidad, y, por otro lado, el plazo respecto de la exigencia del pago.
- ❖ Sentencia Tribunal Supremo, de 15 septiembre de 2023, que establece que las actuaciones recaudatorias dirigidas frente al deudor principal, respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción

para exigir la obligación de pago **únicamente frente a quien previamente ha sido declarado responsable.**

Del mismo modo, serán objeto de análisis distintas Resoluciones del TEAC, las cuales siguen la tesis puesta de manifiesto en la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022.

- ❖ Resolución del TEAC, de 19 de enero de 2023, relativa a la **responsabilidad tributaria en los casos de sucesión en la actividad económica del deudor.** En la cual viene a entenderse que cuando nos enfrentemos a supuestos con apariencia de sucesión, nuestra primera opción deberá ser acudir a la vía de la “*sucesión de facto*” del art. 42.1 c) LGT. Una vez realizadas las pruebas oportunas y visto que la sucesión adquiriera dimensiones considerables, será aquí, únicamente, cuando podrá aplicarse el art. 43.1 g) y h) LGT, con base en la llamada “*Teoría del levantamiento del velo tributario*”.
- ❖ Resolución del TEAC, de 19 de abril 2022, sobre **embargabilidad de las cuentas bancarias del obligado tributario.** El TEAC realiza una interpretación del art. 171.3 LGT, delimitando como cantidad inembargable el último sueldo/pensión, considerando la cantidad restante de la cuenta como parte del ahorro y, por lo tanto, embargable.
- ❖ Resolución del TEAC, de 17 mayo de 2022, cuya redacción marca los **límites de inembargabilidad del sueldo.** Para ello, parte del importe del SMI en cómputo anual como cantidad no sujeta al embargo y aplica al exceso de lo percibido la escala del art. 607.2 LEC.

### 3. Instrucciones de la AEAT.

- ❖ Instrucción 1/2023, de 31 marzo, de la Dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT, relativa a las **garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago**, así como para alcanzar la suspensión de los actos administrativos que sean objeto de recurso.
- ❖ Instrucción 2/2023, de 3 de abril, de la Dirección del Departamento de Recaudación de la AEAT, relativa a la concesión de la **solicitud de aplazamiento y fraccionamiento del pago.**

## V. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. Cómo calificar ante qué tipo de responsable nos encontramos y el cómputo del *dies a quo* de la acción de responsabilidad tributaria.

Siendo esto así, y con el objetivo de resolver la cuestión anteriormente formulada, haremos inicialmente una distinción entre las dos vías de derivación de responsabilidad tributaria. Para, con posterioridad trasladar dicho razonamiento a nuestro supuesto de hecho. Como desarrollaré más adelante, el examen del caso consistirá en explicar por qué la AEAT decidió emprender inicialmente una acción de derivación de responsabilidad de carácter subsidiario, en vez de emprender la vía de la solidaridad.

Antes de entrar de lleno en la palpable distinción entre las diversas vías de responsabilidad recogidas en la legislación tributaria, resulta conveniente explicar qué se debe entender por *Derivación de Responsabilidad*. En efecto, la doctrina ha puesto de relieve que podremos ejercer esta acción cuando el “*responsable es una persona que en virtud de la realización de un presupuesto definido en la norma queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del deudor principal.*”<sup>1</sup>

Ahora bien, dicho esto, el primer punto que utilizaré para dar una respuesta eficaz a la pregunta formulada consistirá en hacer un análisis técnico de los tipos de responsabilidad mencionados con anterioridad con el supuesto de hecho.

En primer lugar, comenzaré por el análisis del artículo 43.1 apartados g) y h) de la LGT, haciendo coincidir esta explicación con la cadena de hechos que los órganos de recaudación de la AEAT llevaron a cabo frente a *El Goloso Cierzo S.L.* en la primera acción de derivación de responsabilidad.

Como se desprende de la literalidad del precepto, es preciso para la aplicación del mismo que el responsable frente al que pretende dirigirse la acción de derivación de responsabilidad no haya sido causante directo de las acciones fraudulentas. *A sensu*

---

<sup>1</sup> PÉREZ ROYO, F y CARRASCO GÓNZALEZ, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, 33ª ed., Madrid 2023.

*contrario*, de no darse los requisitos anteriores, la acción para exigir la mencionada responsabilidad deberá regirse por los cauces de la vía de la solidaridad.

Siguiendo el hilo argumental, la redacción de los citados preceptos es clara; ambos buscan perseguir a aquellos sujetos, ya sean personas jurídicas o físicas, que pretendan “*eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública*”, debiéndose dar para ello, **una unicidad de personas o esferas económicas que confundan o desvirtúen el patrimonio societario**.

Para la jurisprudencia, la confusión de patrimonios que se exige en sendos apartados se centra en la idea de que no pueda distinguirse entre el patrimonio de los socios y el patrimonio preexistente de la sociedad. Esta manifestación de la **doctrina de los actos propios** reside en la exigencia de cumplir con el principio de buena fe, entendido este como una extensión del principio de separación de patrimonios. En consecuencia, la confusión de esferas se observa cuando el patrimonio de la persona jurídica y el preexistente de la sociedad, no puedan distinguirse externamente. Esto provoca que las acciones que lleven a cabo cualquiera de estos sujetos, produzcan dudas acerca de si el acto es de la sociedad o de los socios.

Canalizado el contenido teórico del art. 43.1 g) y h) de la LGT, es preciso atender a los criterios prácticos, que, en esencia, permiten, en mayores ocasiones, apreciar la *sciencia fraude*.

La aplicación de estos apartados normativos requiere, para su consagración, de una serie de requisitos que deben cumplirse sin matices en el caso de que se declare a un sujeto como responsable subsidiario de las deudas tributarias del deudor principal. En concreto, al referirnos a estos requisitos, debemos tomar como eje vertebrador los diversos elementos aislados, sin los cuales no se confirma el *modus faciendi* del fraude.

De la construcción jurisprudencial, podemos llegar a la conclusión de que el legislador ha establecido tres partes o tres requisitos esenciales para poder categorizar al responsable como garante subsidiario de las deudas tributarias, con base en el precepto que ahora nos atañe. Esto genera como consecuencia inmediata que, de no darse estos elementos, no podremos acudir a declarar la responsabilidad por medio de esta vía.

Para ello, se requiere:

- De un control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas.
- Que resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial de la Hacienda Pública.
- Que concurren, o bien, unicidad de personas o de esferas económicas, o bien, una confusión o desviación patrimonial.
- Del mismo modo, recientemente los tribunales han venido aplicando un cuarto elemento: el lapso temporal que ha perdurado con esta defraudación.

En esencia, cada uno de estos elementos ha sido estudiado, aisladamente, por parte de la jurisprudencia, llegando a la conclusión de que, de no materializarse la presencia global de cada uno de ellos, no cabra proceder a ejercer la acción de derivación de responsabilidad.<sup>2</sup>

Clarificado el contenido teórico-práctico de la acción de derivación de responsabilidad subsidiaria<sup>3</sup>, pasamos a continuación, al estudio pormenorizado del responsable solidario, siguiendo así el modo de proceder de la AEAT frente a *El Goloso Cierzo S.L.*

A la vista de lo anterior, únicamente, y como ya ocurrió con la responsabilidad subsidiaria, será objeto de estudio, en esta ocasión, el art. 42.1 c) de la LGT.

De acuerdo con ello, dicho precepto hace mención a la “*sucesión en el ejercicio o titularidad de actividades o explotaciones económicas*”, aplicándose tanto a sucesiones jurídicas como fácticas.

La primera de estas formas, la jurídica, exige un cambio formal en la titularidad de la actividad o explotación económica.

Por el contrario, la fáctica no precisa de esa exigencia de cambio de título, sino que como ha admitido la doctrina en diversas ocasiones, para producirse este tipo de sucesión, deberán concurrir una serie de indicios racionales que permitan determinar si, efectivamente, ha existido una sucesión real en la actividad.

---

<sup>2</sup> Vid. Sentencia de la AN 2137/2007, de 9 de mayo de 2007.

<sup>3</sup> ROMERO PLAZA. C. *La naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) LGT*, Taxlandia, noviembre 2023.

Entre los elementos que deben ser analizados para aplicar dicho apartado, se establecen los siguientes:

- Identidad de la totalidad o parte del personal laboral entre ambas actividades.
- Coincidencia de domicilios sociales efectivos.
- Continuidad de los proveedores y clientes, valorando así el porcentaje que ocupa respecto al total de las operaciones.
- Coincidencia entre los socios y administradores de ambas sociedades.
- Coincidencia en la actividad económica desarrollada por ambas sociedades.
- Coincidencia temporal entre el cese de la primera actividad y el inicio de las operaciones de las ulteriores.

Es importante recalcar que, al igual que ocurrió con la responsabilidad subsidiaria, ahora la jurisprudencia ha incluido a los anteriores elementos como los puntos de referencia a seguir si lo que pretendemos es iniciar la vía de la responsabilidad tributaria solidaria.<sup>4</sup>

Una vez indicado lo anterior, debemos proceder a trasladar dicho enfoque al ámbito de nuestro supuesto práctico. Con este ejercicio, lo que pretendo discernir es por qué la AEAT se decantó inicialmente por el uso preferente de la responsabilidad subsidiaria frente al ejercicio de la acción solidaria, para, con posterioridad, responder a la cuestión principal que abarca este estudio: la prescripción del derecho de la AEAT a interponer una acción de derivación de responsabilidad frente a *El Goloso Cierzo S.L.*

Así las cosas, a continuación, resumiré brevemente los hechos jurídicamente más relevantes, a fin de poder dar cabida al desarrollo de mi tesis

El origen de la declaración objeto de derivación procede de un acta de inspección tributaria, cuyo inicio se remonta al 4 de diciembre de 2012, frente a la sociedad *Panecillos del Pilar S.L.* Dicha investigación concluyó mediante la formulación de un expediente de liquidación definitivo con fecha **27 de enero de 2015**, y constituyéndose como fin del periodo voluntario de pago, el 5 de marzo de 2015.

Antes de que finalizara el plazo correspondiente del procedimiento de inspección, el 10 de diciembre de 2014, se dio inicio a un procedimiento de derivación de

---

<sup>4</sup> Vid. Resolución del TEAR de Murcia, de 28 de julio de 2022.

responsabilidad solidaria con adopción de medidas cautelares, contra D. Carlos Fernández. Dichas medidas, tuvieron como resultado que el **18 de diciembre de 2014** se procediera al embargo de las participaciones que el Sr. Fernández disponía de la empresa *El Goloso Cierzo S.L.* Dicho lo cual, este hito hace acreditar el conocimiento íntegro y total por parte de la AEAT de la existencia de esta segunda sociedad, así como de su composición y órgano de administración.

Del mismo modo, con la aplicación de dichas medidas, la Administración tributaria era conocedora ya del real funcionamiento de ambas compañías, por lo que debió haberse percatado, en ese instante, de la falta de voluntad de pago de las deudas tributarias, provocada por la reducida actividad que ejercía en ese momento *Panecillos del Pilar S.L.*

Habiendo transcurrido un largo periodo de tiempo sin producirse actuación administrativa alguna, el **8 de junio de 2020**, la AEAT notificó a *El Goloso Cierzo S.L.*, el inicio de un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria con base en el art. 43.1 g) de la LGT, siendo este, como ya hemos comentado, anulado mediante Resolución del TEAC el 19 de enero de 2023.

Tras el intento fallido de la AEAT de proceder frente a *El Goloso Cierzo S.L.*, para hacerle responsable subsidiario de las deudas tributarias de la empresa “matriz”, el 3 de mayo de 2023 se notificó a esta el inicio de actuaciones para la declaración de responsabilidad solidaria.

Ahora bien, en nuestra opinión, y como hemos podido apreciar con los hechos anteriormente expuestos, la sucesión *de facto* de la sociedad no responde a ninguna evidencia cierta, y es que consideramos que, al ser el objeto social, como el alta de IAE claramente diferentes en ambas sociedades, no se produjo la referida sucesión prevista en sede del art. 42.1.c) de la LGT.

Y es que, con base en dicho precepto, se entenderá responsable solidario, a las personas, físicas o jurídicas:

*“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”.*

En consecuencia, y atendiendo al supuesto de hecho, podemos concluir que, a nuestro juicio, con el ejercicio de esta acción, lo que la AEAT pretendió fue acreditar el medio que atestiguaba la sucesión “*de facto*” entre ambas sociedades; en concreto, se pretendía demostrar cómo *El Goloso Cierzo S.L.* pudo beneficiarse de gran parte de los elementos esenciales, personales y materiales, pertenecientes a la sociedad principal.

En contraposición a la tesis de la AEAT, cabría alegar, como petición, que dicha sucesión no ha podido acreditarse de forma contundente -y aquí cobra gran importancia la calificación técnica del perito contratado para analizar los elementos-, en la medida en que los pocos elementos que pudieran coincidir entre ambas sociedades deben ser tomados únicamente como un conjunto residual de elementos aislados y no generalizados, no implicando los mismos la continuidad de la actividad principal.

De hecho, lo que aquí cobra esencialmente importancia es la diferencia entre ambas entidades en cuanto al objeto social se refiere. Así pues, en el caso de *Panecillos del Pilar S.L.*, puede verse cómo figura registrada la dedicación exclusiva a la venta y fabricación de los productos típicos de panadería frente al objeto inscrito por *El Goloso Cierzo S.L.*, cuya actividad se ha dirigido, en esencia, a la venta y fabricación de todo tipo de dulces y panes

Por tanto, procederemos ahora a examinar los requisitos objetivos necesarios, los cuales, en este caso, no se cumplen para la concreción de la sucesión en la actividad.

En relación con el lugar de ejecución de la actividad:

Con la narración de los hechos, se ha demostrado que *El Goloso Cierzo S.L.* desarrollaba sus operaciones en una porción de trescientos cincuenta metros cuadrados

dentro de la nave ubicada en la calle Pepe Domingo Castaño, nº. 6, Zaragoza, la cual compartía en arrendamiento con *Panecillos del Pilar S.L.* Es importante destacar que siempre que se utilizaban infraestructuras comunes, se realizaba la correspondiente compensación por medio de transferencia bancaria.

Es esencial tener en cuenta que, a pesar de que las facturas emitidas por ambas sociedades mostraban la misma dirección, esto se debía principalmente a que, hasta principios de 2016, *El Goloso Cierzo S.L.*, llevaba a cabo sus operaciones en la porción de la nave arrendada por *Panecillos del Pilar S.L.*, fecha en la cual la actividad fue trasladada a una nueva ubicación en la Calle Pío Baroja, nº.3, Zaragoza.

De lo anterior, se demuestra que en todo momento *El Goloso Cierzo S.L.* hizo uso de su propio espacio, claramente distinto al de *Panecillos del Pilar S.L.* En situaciones en las que recurrió a algún elemento aislado del segundo, tales como parte del suministro de energía o el arrendamiento de una parte de la nave, compensó económicamente a *Panecillos del Pilar S.L.* No obstante, es importante subrayar que estos elementos no son ni suficientes ni esenciales para sostener la afirmación de que *El Goloso Cierzo S.L.* podría continuar con la actividad que realizaba *Panecillos del Pilar S.L.*

#### En relación con los socios y administradores:

Tanto la estructura societaria como los órganos sociales difieren entre ambas compañías. Esto ha sido debidamente acreditado con la redacción de los Estatutos Sociales, donde se establece que la administración, en el caso de *Panecillos del Pilar S.L.*, estaba centralizada de manera unitaria bajo la dirección del Sr. Fernández. En contraste, en el caso de *El Goloso Cierzo S.L.*, la administración recaía de manera solidaria en los socios que conformaban dicha sociedad.

A pesar de la conexión familiar en la composición societaria de ambas entidades, puede afirmarse que se ha mantenido una separación total entre una y otra, actuando como entidades independientes en todo momento.

#### En relación con los trabajadores:

La contratación de algunos empleados previamente conocidos por el Sr. Fernández, no se traduce en una utilización indebida de los recursos de *Panecillos del Pilar S.L.* En particular, la contratación de la Sr Amaia durante escasos dos años por *Panecillos del*

*Pilar S.L.*, no implica un aprovechamiento indebido, ya que esta nunca simultaneó trabajos en las ambas sociedades.

A continuación, se detallan los siguientes trabajadores que pasaron a formar parte de *El Goloso Cierzo S.L.*:

TRABAJADORES	<i>PANECILLOS DEL PILAR S.L.</i>		<i>EL GOLOSO CIERZO S.L.</i>	
	Fecha de Alta	Fecha de Baja	Fecha de Alta	Fecha de Baja
Luis Miguel Roble	10/08/2008	30/01/2011	05/08/2015	—
Judith Ventura	18/04/2003	08/02/2010	09/02/2013	08/02/2016
Mónica Arce	01/01/2005	08/02/2010	10/02/2013	20/04/2013

Si hacemos una comparativa de los elementos humanos que han pasado de *Panecillos del Pilar S.L.* a *El Goloso Cierzo S.L.*, podemos observar que de los 10 trabajadores que tuvo la segunda entidad durante los años 2013 a 2018, solo tres de ellos tenían experiencia laboral en *Panecillos del Pilar S.L.*, lo que representa aproximadamente un 30% de la plantilla laboral. Este porcentaje disminuye si tenemos en cuenta que uno de los trabajadores -Mónica Arce- únicamente estuvo trabajando 2 meses, y otro -Judith Ventura- trabajó solo durante tres años.

Es evidente que se trata de una transmisión aislada de elementos humanos, la cual no ha permitido la continuidad de la actividad de *Panecillos del Pilar S.L.* en *El Goloso Cierzo S.L.* Esta contratación se realizó principalmente porque eran personas conocidas por los administradores de la sociedad y se encontraban en situación de desempleo debido a la reducción de la actividad llevada a cabo por *Panecillos del Pilar S.L.*

Tales hechos se confirman, a su vez, porque dichos empleados tuvieron que recibir formación específica en el manejo de la maquinaria de *El Goloso Cierzo S.L.* con el fin de desempeñar sus funciones. La capacitación que ya poseían de *Panecillos del Pilar S.L.* resultó insuficiente para llevar a cabo eficazmente las tareas relacionadas con la actividad desarrollada por *El Goloso Cierzo S.L.*

También es importante destacar que el primer empleado que se incorporó a la plantilla de *El Goloso Cierzo S.L.* fue Judith Ventura, el 9 de febrero de 2013, y el último fue Luis Miguel Roble, el 5 de agosto de 2015. Por lo tanto, han transcurrido más de

cuatro años desde que se llevó a cabo la supuesta “transmisión” de los trabajadores hasta que la AEAT notificó a *El Goloso Cierzo S.L.* el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria -acto que quedó anulado por medio de resolución del TEAC de 19 de enero de 2023-.

Es evidente que, incluso si se considerara que la “transmisión” de estos trabajadores implica una sucesión en la actividad susceptible de responsabilidad solidaria, a nuestro juicio el derecho de la Administración tributaria a exigir el pago de la deuda se encontraba prescrito. En efecto, cabe señalar que ya había transcurrido, con creces, el plazo de cuatro años desde que pudo haberse iniciado el procedimiento de derivación de responsabilidad de la misma.

En definitiva, todo lo relatado acredita que las sociedades *Panecillos del Pilar S.L.* y *El Goloso Cierzo S.L.* son dos entidades completamente distintas. No hay evidencia de la sucesión empresarial mencionada por la Administración tributaria ni de una continuidad en las operaciones de *Panecillos del Pilar S.L.* por parte de *El Goloso Cierzo S.L.*, y en ello con base en los siguientes motivos:

- i. Ambas sociedades poseen objetos sociales y realizan actividades completamente diferentes. Esta afirmación se respalda al observar el inventario de los medios industriales de ambas entidades, evidenciando que la maquinaria utilizada para la fabricación de sus productos es diferente. Esta disparidad se debe a la especialización técnica requerida para llevar a cabo cada una de sus respectivas actividades.
- ii. Se ha confirmado que la ubicación donde operaba *El Goloso Cierzo S.L.* difiere de la de *Panecillos del Pilar S.L.* En caso de haber compartido instalaciones en algún momento, *El Goloso Cierzo S.L.* abonaba un alquiler por la parte arrendada.
- iii. Se ha demostrado que solo un pequeño porcentaje de trabajadores ha transitado de una sociedad a otra, siendo necesario que estos realicen cursos de formación para adaptarse a la maquinaria utilizada por *El Goloso Cierzo S.L.*
- iv. La actividad fue llevada a cabo por *Panecillos del Pilar S.L.* se perdió, obligando a los clientes a buscar nuevos proveedores. En ningún momento *El Goloso Cierzo S.L.* ha continuado con dicha actividad.

Por consecuencia, puede afirmarse que *El Goloso Cierzo S.L.* no ha de ser considerado responsable solidario, ya que no se ha producido la sucesión en la actividad a la que hace referencia el art. 42.1 c) de la LGT.

2. ¿Cuáles son las alternativas que la defensa del responsable podría tomar para evitar las consecuencias derivadas de la responsabilidad tributaria?

Una vez establecidos los fundamentos que dan lugar a la no aplicación de la derivación de responsabilidad solidaria del art. 42.1 c) de la LGT, toca ahora centrarnos en la petición inicial: la prescripción del derecho de la administración para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias.

De acuerdo con lo anterior, consideramos, y así se ha podido apreciar con la explicación de los hechos, que resulta totalmente improcedente continuar con la acción de derivación de responsabilidad del art. 42.1.c) de la LGT, pues, con base en el art. 66 b) de la LGT, el derecho de la administración a declarar tal responsabilidad se encontraría prescrito.

Junto a ello, para considerar como alegación principal la idea de que la acción de derivación se encuentra prescrita, debemos tomar como argumentación la nota establecida en el apartado segundo del artículo 67 de la LGT al ser el mismo el que establece el cómputo del *dies a quo* de la prescripción.<sup>5</sup>

Como se ha ido acreditando, y a pesar de no haber actuado la AEAT hasta tiempo después, desde el año 2013 la Administración tributaria ya tuvo constancia de las actividades que supuestamente habrían dado lugar a la sucesión de facto regulada en el art. 42.1 c) de la LGT, entre la mercantil *Panecillos del Pilar S.L.* y *El Goloso Cierzo S.L.* Por lo tanto, resulta evidente que, la no actuación prolongada en el tiempo, ha derivado

---

<sup>5</sup> Vid. Art. 67.2 LGT “El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.”

en el transcurso, del plazo de prescripción de cuatro años para exigir las deudas<sup>6</sup> y sanciones tributarias pendientes<sup>7</sup>.

Como puede observarse, el plazo que la ley establece como garantía de la seguridad jurídica se ha visto infringido. En efecto, podemos apreciar cómo el tiempo del que dispuso la AEAT para notificar dicho expediente administrativo ha excedido del mandato legal establecido. En concreto, teniendo en cuenta que desde diciembre de 2014 la AEAT ya tenía constancia de esta “supuesta” sucesión *de facto*, debemos plantearnos si realmente la primera acción iba dirigida a configurarse como instrumento de persuasión, cuyo fin principal consistiría en paralizar los plazos de prescripción y, por ende, disponer de más tiempo para efectuar las investigaciones tendentes a derivar la responsabilidad por la vía de la solidaridad.

Así, podemos observar que tanto en el expediente sancionador de IVA, correspondiente a las Actas 2009-2012, como en el expediente sancionador del IS de los ejercicios 2009-2012, el periodo voluntario de pago finalizó el 20 de marzo de 2015. De modo que, de haber procedido la AEAT frente a este sujeto exigiendo responsabilidad, estas acciones debieron haberse efectuado antes del 20 de marzo de 2019, ya que, por el contrario, y como así ocurre en nuestro supuesto, la interposición de una acción con posterioridad a esa fecha debiera considerarse prescrita.

A modo de resumen, cabe señalar que, desde que finalizó, en marzo de 2015, el periodo voluntario de pago, hasta que se interpuso la acción de derivación de responsabilidad solidaria, en mayo de 2023, habían transcurrido más de ocho años. Esta fecha es aún mayor si contabilizamos el periodo desde que supuestamente se produjeron los hechos susceptibles de responsabilidad, que, como recordemos, estos se sitúan en el año 2013, fecha en la que se constituyó la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.* Lo que nos lleva a concluir que, del análisis precedente, debemos resaltar el evidente incumplimiento del principio normativo relativo a la seguridad jurídica.

De este modo, podemos llegar a la conclusión de que, si los hechos constitutivos de responsabilidad han tenido lugar con anterioridad al plazo del periodo voluntario de pago

---

<sup>6</sup> *Vid.* Lo previsto en el art. 66 b) LGT, cuya literalidad determina el periodo del que dispone la Administración para que no transcurra el plazo de prescripción: “Prescribirán a los cuatro años [...] b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.”

<sup>7</sup> *Vid.* El art. 189.2 LGT: “El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.”

del deudor principal, el *dies a quo* del plazo de prescripción comenzará a partir del día siguiente en que finalice el periodo voluntario de pago.

Desde una perspectiva más general, al aplicar esta línea argumental a nuestro supuesto debemos considerar como prescrito el derecho de la Administración a derivar la responsabilidad tributaria, así como a exigir el pago de la deuda y sanciones mencionadas.

Abundando en lo anterior, y suponiendo que dicha sucesión se hubiera materializado, la fecha utilizada por la Administración tributaria para la fijación del *dies a quo* no se corresponde con lo establecido en el art. 67.2 de la LGT, cuyo tenor literal, establece como inicio del cómputo, bien, **el día siguiente de la finalización del periodo voluntario de pago**, bien, **en el momento en el que ocurrieron los hechos susceptibles de responsabilidad**.

En relación con la problemática expuesta, es en este punto cuando cobra verdaderamente importancia la Sentencia del TS de 14 de octubre de 2022, ya que entiende que la fecha que debemos tomar como cómputo del *dies a quo* se determina atendiendo a lo siguiente:

*“El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incurso en la causa legal del art. 42.2 lgt -expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria- comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquélla es subordinada”.*

En este mismo sentido, la mencionada Sentencia incide, a su vez, en el presupuesto establecido en sede del art. 68.8 de la LGT, aclarando al respecto que *“la interrupción del plazo de prescripción que prevé el artículo 68.8 de la Ley General Tributaria”*<sup>8</sup>, se refiere únicamente a la acción para exigir el pago, ya que, para ser declarado responsable, y como tal, obligado tributario, requiere la aplicación de un acto de declaración de

---

<sup>8</sup> Vid. Redacción del art. 68.8 de la LGT *“Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. No obstante, si la obligación es mancomunada y sólo se reclama a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, el plazo no se interrumpe para los demás [...]”*

responsabilidad. De ello se desprende, y así se pone de manifiesto por la Sala, que debemos aplicar restrictivamente los apartados 7 y 8 del art. 68 de la LGT, pues, pese a afirmar estos que cuando se interrumpe el plazo de prescripción respecto a un determinado sujeto, el mismo se interrumpe para los demás, lo que en realidad resalta es qué únicamente podremos hacer efectivo dicho precepto siempre que hayamos declarado a los responsables como tal, pues solo y únicamente en ese caso, habrán adquirido la condición de obligados tributarios.<sup>9</sup>

Recopilando las ideas anteriores, podemos afirmar que en el **momento en que la AEAT inició el procedimiento de responsabilidad subsidiaria frente a *El Goloso Cierzo S.L.*, el 8 de junio de 2020, ya estaba prescrita la acción de la AEAT para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias mediante la responsabilidad solidaria**, puesto que ya había transcurrido más de cuatro años desde que la AEAT pudo haber iniciado el procedimiento. Es decir, el órgano de recaudación tuvo desde el año 2013, fecha en la que se constituyó *El Goloso Cierzo S.L.* y en la que supuestamente se produjeron los hechos susceptibles de responsabilidad, para iniciar el procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria, o bien, desde el año 2015, como fecha en que finalizó el periodo voluntario de pago del deudor principal.

En consecuencia, y en caso de que la Administración no se adhiriera a ninguna de las opciones aceptadas por la jurisprudencia, cabe afirmar la prescripción de la acción de derivación de responsabilidad tributaria.

De acuerdo con lo anterior, podemos concluir que la AEAT no se decantó inicialmente y de forma preferente por la acción de responsabilidad solidaria, ya que entendía que los hechos descritos se adecuaban más a la literalidad del art. 43.1 g) de la LGT, optando por la aplicación de la vía subsidiaria debido a que disponía de un *dies a quo* distinto al de la vía solidaria.<sup>10</sup> Es decir, la AEAT aplicó un procedimiento cuyo resultado ya conocía de antemano con el fin de poder maniobrar con los plazos de prescripción, evitando así la decadencia del cobro de la deuda pendiente. De ahí, que analizado el supuesto por parte del TEAC, el mismo procediera a anular el acto

---

<sup>9</sup> La redacción del art. 35.5 LGT, nos remite al art. 41 del mismo texto legal, donde se recopilan las causas que hacen considerar o no a un sujeto como responsable tributario.

<sup>10</sup> CASTAÑÓN SUÁREZ, M., *Novedades y tendencias recaudatorias de la AEDAF para la recuperación de la deuda*, Congreso AEDAF, Zaragoza, octubre de 2023.

declarativo de responsabilidad subsidiaria a *El Goloso Cierzo S.L.*, ya que pudo constatar el ejercicio perspicaz cometido por la AEAT.

Por consiguiente, cabe apuntar que **ninguna actuación administrativa** realizada con posteriormente al 2016 -fecha en la que presuntamente se materializó la sucesión de la actividad y finalizó el plazo voluntario de pago de la liquidación de IVA e IS- **interrumpe la prescripción**, ya que, como hemos mencionado previamente, no ha existido una declaración de responsabilidad frente a *El Goloso Cierzo S.L.* hasta la efectuada en junio de 2020.

Consecuentemente de lo anterior, es relevante señalar que el art. 68.8 LGT no será de aplicación. Esto se debe a que, según la evidencia presentada, la Administración no tomó medidas hasta el año 2020, lo que implica que no cumplió legalmente con el plazo de notificación de la declaración de responsabilidad y, en consecuencia, su derecho para emprender acciones al respecto habría prescrito. Permitir lo contrario nos llevaría a una situación contraria a la legalidad.

**A mayor abundamiento, conviene destacar la institución de la prescripción como un resquicio procedente del principio de seguridad jurídica. En este sentido, como afirmó el Tribunal Constitucional en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio, debemos considerar la seguridad jurídica como la “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad”.**

En el mismo sentido, se ha pronunciado el profesor GARCÍA NOVOA<sup>11</sup>, definiendo la prescripción como “*una figura que responde única y exclusivamente a la idea de seguridad jurídica. Por lo que cualquier pretensión de que la misma no opere es una apuesta por la inseguridad*”.

Considerando todos los datos proporcionados, resulta evidente que, al menos desde el 18 de diciembre de 2014 -fecha en que se establecieron las medidas cautelares contra el Sr. Fernández-, la AEAT tenía pleno conocimiento de quién ostentaba el cargo de administrador en la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.*, así como de su estructura societaria, facturación y clientes. En resumen, esto hace aplicable la teoría de la **actio nata**, lo que implica que el momento al que debemos prestar especial atención se da con dicha fecha.

---

<sup>11</sup> GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación del cómputo de la prescripción del responsable. Estado de la cuestión*, Taxlandia, octubre, 2023.

Es decir, deberá fijarse como *dies a quo* bien el 2013, como fecha en la que se constituyó la sociedad y presuntamente se tuvo constancia de la transmisión, bien el 18 de diciembre de 2014, como fecha en la que la AEAT conoció la participación e implicación absoluta del Sr. Fernández en la nueva sociedad.

Con el objetivo de profundizar esta teoría, cabe citar la Sentencia del TS de 18 de julio de 2023<sup>12</sup>, cuya resolución establece una especial interpretación de los arts. 66 y 67 de la LGT:

*“la recta interpretación de los preceptos aludidos debe llevar a que la Administración inicie acciones frente al responsable tributario potencial, al menos, desde el mismo momento en el que **consten impagadas las deudas por el deudor principal** y pueda apreciarse el presupuesto de hecho al que se anuda la responsabilidad. Aunque la norma emplee los términos “facultades” o “derechos”, se trata de auténticas obligaciones de hacer de una Administración pública que debe actuar en defensa del interés general y con respeto a las garantías y derechos del administrado.*

*Como ha expresado la Excm. Sala en su Sentencia de 14 de octubre de 2022, la teoría de la actio nata y los principios de buena administración y buena fe, “**impide (...) prolongar el derecho** y, en caso de poderes públicos, hacerlo **más allá del límite legal contado desde el nacimiento de la acción para supeditar a la voluntad del órgano administrativo el arranque y la consumación del plazo prescriptivo, que es la consecuencia que deriva de la tesis esgrimida en el escrito de interposición del recurso de casación**”.*

De lo anterior se desprende que los preceptos anteriormente aludidos deben entenderse según los criterios sostenidos por la Sala, como un ejercicio de la potestad exclusiva de la Administración, pues es ella quien debe declarar la responsabilidad de los sujetos implicados tan pronto como tenga conocimiento del impago por parte del deudor principal, así como de la posibilidad de concurrencia del presupuesto de hecho que genere responsabilidad<sup>13</sup>. De lo contrario, y de no efectuarse tal declaración de responsabilidad en el plazo de cuatro años desde que la deuda originaria quedó impagada, será aquella

---

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal Supremo 1023/2023, de 18 de julio.

<sup>13</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea C-788/19, de 27 de enero de 2022

quien deberá “soportar las consecuencias inherentes al instituto de la prescripción y ello como consecuencia del abandono de su acción”.

Con pocas palabras podemos concluir que, constando el impago de las deudas por parte de *Panecillos del Pilar S.L.* una vez finalizado el periodo de pago voluntario de este, es evidente que han transcurrido los cuatro años que tiene la Administración tributaria para declarar la responsabilidad y exigir el pago. Por lo que deberemos entender la acción como prescrita.

En cuanto a la posibilidad de que pudiera haberse provocado la interrupción del plazo de prescripción, las Sentencias del TS 1023 y 1022, ambas dictadas el 18 de julio de 2023, concluyen lo siguiente:

*“El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios **no puede ser interrumpido por actuaciones realizadas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, salvo en aquellos casos que la interrupción -es de reiterar, conforme al propio auto, de la facultad para exigir el pago- se dirija a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad (art. 68.7, en relación con el art. 68.1.a) y b) LGT; y estos, a su vez, dependientes del art. 66, a) y b) LGT”.***

En suma, ello nos lleva a concluir, atendiendo a lo anterior, que no podemos hablar de interrupción del plazo de prescripción<sup>14</sup>, ni siquiera con la notificación realizada el 16 de junio de 2016. En esencia, porque dicha interpretación de la AEAT no es acorde con la normativa que fija el comienzo del *dies a quo*.

Ello nos lleva a concluir que no se ha materializado ninguna actuación por parte de la AEAT que pueda haber producido efectos interruptivos, ya que, como hemos adelantado, hasta junio del 2020, no se produjo la necesaria y pertinente declaración de

---

<sup>14</sup> ORTÍZ CALLE, E., «Interrupción del plazo de prescripción del responsable tributarios solidarios», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº199, Civitas, 2023.

responsabilidad frente a *El Goloso Cierzo S.L.* de las deudas conferidas por *Panecillos del Pilar S.L.*

Como broche final, y enlazando con lo anterior, debemos remarcar que la acción de derivación tributaria nunca fue interrumpida. De hecho, esta acción nunca fue interpuesta por la AEAT hasta el año 2020. Por lo tanto y, en consecuencia, cabe considerar como prescrita la acción tendente a derivar por la vía solidaria frente a *El Goloso Cierzo S.L.*, las deudas tributarias originarias de *Panecillos del Pilar S.L.*

Para concluir con la resolución de la pregunta y recapitulando lo descrito a lo largo de toda la fundamentación jurídica, la recomendación jurídica que propondría a la Sr. Amaia sería, en primer lugar, argumentar la prescripción de la acción para derivar la responsabilidad solidaria, ya que, al calcular los plazos, se evidencia la prescripción de la acción. Asimismo, y como petición subsidiaria de la anterior, recomendaría que las alegaciones presentadas frente al TEAC incluyeran la solicitud de no considerar los hechos descritos inicialmente como un supuesto típico de responsabilidad solidaria.

### 3. La influencia de los efectos “ex nunc” y “ex tunc” en la prescripción.

A este respecto, y habiendo diseñado con la resolución de la cuestión precedente un breve esquema a cumplir para frenar la acción de derivación de responsabilidad frente a *El Goloso Cierzo S.L.*, pasamos ahora a centrar nuestro estudio en los efectos que provoca la institución de la prescripción.

Con el ánimo de incidir en el análisis de la misma, partiremos, para la resolución de esta tercera cuestión, de la regulación contemplada en el art. 68 de la LGT, cuya literalidad concentra la redacción de los principios fundamentales que influyen a la hora de determinar el cómputo de los plazos de la prescripción.

Llegados a este punto, y atendiendo a las circunstancias del caso, cabe preguntarse si en el momento en que la Administración tributaria acordó practicar la acción de derivación de responsabilidad frente a la referida entidad y conociendo en profundidad el entramado societario creado por la empresa matriz *Panecillos del Pilar S.L.*, ¿por qué esta decidió declarar a aquella responsable *subsidiaria*, y no, como posteriormente se efectuó, como responsable *solidaria*?

Adentrándonos ya en la problemática de la extensión de la responsabilidad analizada, es preciso recordar que el art. 66.1 de la LGT dispone que: *«Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:»*, dando cabida en dicho precepto, en su letra a) a la prescripción del *«derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación»*.

A la vista de lo anterior, pocas dudas caben en cuanto al período del que dispone la AEAT, para *«exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas»*, cuestión que recoge la letra b) del precepto anterior, puesto que, al igual que el primero, este también suscribe el plazo de los cuatro años.

Siendo esto así, y en la medida en que los apartados arriba citados constriñen el alcance temporal para emprender acciones de responsabilidad tributaria, ninguna duda cabe apreciar en cuanto al tiempo del que dispone la AEAT para cumplir con su mandato de defensor de los intereses públicos. Cuestión distinta sería determinar el inicio del cómputo de dicho plazo.

Prosiguiendo con la redacción establecida en nuestro ordenamiento, y abordando con ello la prerrogativa anterior, es evidente que la LGT no recoge una diferencia, reseñable, en el art. 67 en cuanto al tipo de responsable, pues de este precepto no se obtiene una distinción clara en lo concerniente al cómputo de los plazos de prescripción. En otras palabras, su redacción únicamente viene enfocada a determinar, de forma genérica, el inicio del cómputo, siendo este *«desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración»*.

Por lo tanto, desde una perspectiva más particular, puede observarse cómo para el presupuesto del responsable solidario, la cuestión del cómputo del plazo de prescripción no se materializa de la misma manera, ya que, en el inciso segundo del artículo anteriormente mencionado, se indica que el inicio del plazo *«comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal»*. Una solución distinta se dará en cuanto al responsable subsidiario, pues para este comenzará a contarse *«desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o cualquiera de sus responsables solidarios.»*

En síntesis, y de conformidad con lo ya expuesto, deberemos atender a las circunstancias del hecho, pues no es cuestión baladí, más aún en supuestos de

responsabilidad tributaria, tener presente la fecha en la que se inició la actividad inspectora; ergo, con base en ello podremos ejercer unas u otras acciones.

Ahora bien, el *statu quo* de nuestro supuesto debe ser examinado con extremo detenimiento. Por ello, y siendo así los hechos, recordemos que el 8 de julio de 2020 la AEAT notificó el acta por el que se acordaba proceder frente a *El Goloso Cierzo S.L.*, como sujeto responsable por las deudas contraídas por *Panecillos del Pilar S.L.*, en calidad de responsable subsidiario del art. 43.1 g) y h) de la LGT, fundamento que no vio salida, al ser desestimado en su totalidad por el TEAC, en la mencionada resolución.

Partiendo de las consideraciones efectuadas en los párrafos precedentes y trasladándolas a nuestro supuesto de hecho, considero que este primer acto constituye una maniobra premeditada por la Administración tributaria, cuyo fin principal consiste en construir *extra legem* un *modus operandi* que permita a los órganos de recaudación disfrutar de un lapso temporal superior al que están sometidos.

En consecuencia, debe indicarse que la acción que emprende la AEAT para calificar a *El Goloso Cierzo S.L.* como garante subsidiario de las deudas cometidas por el deudor principal no se debe más que a una estrategia administrativa consistente en dilatar las actuaciones encubiertas, amparando tal fin en un pretexto legal que permita hacer uso *added time* de las investigaciones inspectoras. Y es que, pasando al examen individualizado de cada una de las referidas conductas, y poniendo en conexión las mismas con el supuesto, *-Teoría del levantamiento del velo-*, resulta llamativo que la Administración tributaria acudiera por el cauce de la vía del responsable subsidiario, pues ciertamente conocía que no se daban los parámetros necesarios según la legislación tributaria para considerar a este sujeto como tal.

De igual forma, esta postura ha sido ya acreditada por la jurisprudencia<sup>15</sup> en varias ocasiones, pues fundamentar una declaración subsidiaria únicamente en el pretexto de que la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.* controlaba en esencia la actividad de *Panecillos del Pilar S.L.*, supone no atender a los criterios doctrinales. De seguir estos, queda suficientemente claro que la falta de control social, entendida como el ejercicio de la dirección externa o familiar -recordemos que se trata de dos empresas familiares- no es requisito suficiente para condicionar a este sujeto como responsable subsidiario.

---

<sup>15</sup> Vid. Sentencia del TS, de 16 de noviembre de 1993.

A estos efectos, y retomando el hilo anterior, no hace falta desvelar la clara intención de la AEAT, que revela un propósito claro: ganar tiempo. Esto se logra hábilmente al tener la capacidad de interponer con posterioridad y tras finalizar la investigación inspectora, un segundo procedimiento que atienda al objetivo de declarar a *El Goloso Cierzo S.L.* como responsable solidario de las deudas del deudor principal.

En este contexto, se evidencia una clara infracción del principio constitucional de **seguridad jurídica** tras la interposición de esta segunda acción tributaria. Dicha vulneración se materializa a consecuencia de incrementarse en más de cuatro años, el plazo *ex lege* destinado a evitar la prescripción de la acción de derivación de responsabilidad. Adicionalmente, también se puede apreciar este quebrantamiento del principio constitucional, tras haber transcurrido más de nueve años desde que, según el órgano de recaudación, se habrían cumplido los requisitos esenciales para la efectiva materialización de la sucesión empresarial.

El asunto no es baladí, y, por lo tanto, surge la pregunta de cómo es posible que, habiendo sido rechazada la posición de considerar a *El Goloso Cierzo S.L.* como deudor subsidiario por parte del TEAC, la AEAT pueda emitir un segundo acuerdo de derivación tras dicha resolución.

Expresado de manera diferente, ¿no constituiría una desventaja de igualdad otorgar a la Administración una “segunda oportunidad” que permitiera enmendar los errores sustanciales cometidos en el ejercicio de la primera acción de derivación?

Respondiendo a las anteriores cuestiones y respaldando mi punto de vista, la presentación de una nueva acción permitiría a la Administración tributaria, en primer lugar, obtener un plazo de tiempo adicional para investigar las presuntas actividades fraudulentas del garante, y, en segundo lugar, brindaría a la misma la oportunidad de corregir su valoración inicial y adecuarla a las circunstancias del caso.

Después de haber explicado hasta ahora por qué se debería considerar prescrita la acción de responsabilidad solidaria notificada en mayo de 2023, es momento de detallar los efectos específicos que provocaría la presentación de esta acción. Aunque en este punto cabe recordar que el resultado de presentar esta acción establece diferentes efectos según la naturaleza en la que se planteé: **nulidad** o **anulabilidad**.

En este contexto, y continuando con el escenario planteado, la medida más adecuada para detener la acción de derivación de responsabilidad tributaria sería presentar la acción de nulidad de pleno derecho por las actuaciones efectuadas por la AEAT.

Y todo ello, debido a que, si el TEAC rechazó la tesis proporcionada por aquella para calificar a *El Goloso Cierzo S.L.* como responsable subsidiario, debemos analizar si la decisión judicial que concluyó que no se daban los elementos necesarios para declarar tal responsabilidad influye, *per se*, en la interrupción del plazo de prescripción. Pues de lo contrario, el segundo procedimiento de responsabilidad no podría cobrar fuerza ejecutiva

Coincidiendo con la perspectiva de ESEVERRI MARTÍNEZ<sup>16</sup>, si el fallo judicial no interrumpió el ejercicio de la acción, la presentación de un nuevo procedimiento exento de error, opinión que comparto, atentaría contra el principio de seguridad jurídica del contribuyente.

Por consiguiente, y, llegados a este punto, procederé a clarificar lo que se debe entender por eficacia interruptiva de los plazos de prescripción.

Cuando nos referimos a actos inválidos o actos cuya presunción se asemeja a la “ineficacia”, a menudo tendemos a asumir *de facto* que ello implica la posibilidad de continuar ejerciendo la acción por esa vía. En este punto, resulta crucial prestar una mayor atención al significado preciso de las palabras, ya que a partir de él se construirá la doctrina que respalde una u otra pretensión. Específicamente, me refiero al alcance que se le otorga a la expresión “ex nunc”, cuya locución aún no ha sido, ni siquiera, completamente esclarecida por la jurisprudencia.

La posición doctrinal mayoritaria<sup>17</sup> ha mantenido una clara distinción entre cada uno de estos bloques, estableciendo, en última instancia, efectos diversos como resultado de aplicar una u otra de las referidas acciones.

---

<sup>16</sup> En palabras de ESEVARRI MARTINEZ *Caducidad y nulidad radical*, Taxlandia, mayo 2023, «El ejercicio de las potestades de intervención de la Administración tributaria está sujeto a límites, uno de ellos es el establecimiento de un plazo máximo para la resolución de los procedimientos con la finalidad de garantizar su finalización en un tiempo dado evitando su prolongación indefinida por razones de seguridad jurídica.»

<sup>17</sup> LÓPEZ RAMÓN, F. *El alcance de la invalidez de la actuación administrativa*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid 2017.

Aunque es verdad, y como señala BELADÍEZ ROJO la doctrina administrativa ha tomado como referencia la doctrina civilista, especialmente en lo que respecta a la eficacia de las acciones de impugnación.<sup>18</sup>

Partiendo de la equidistancia entre el Derecho público y el Derecho privado, así como de las salvedades que diferencian ambos, a continuación, procederé presentar los efectos que provocan la interposición de una u otra acción.

El primero de los bloques en analizar será el de la nulidad radical. Según la perspectiva de juristas más conservadora, los efectos que provoca la interposición de una acción de nulidad de un acto administrativo son de eficacia “*ex tunc*”, es decir, desde entonces, o lo que es lo mismo, desde que se perfeccionó el acto. Esto implica que, de interponerse esta acción, lo que pretendemos es dejar sin efecto por completo la actuación administrativa, en nuestro supuesto, la derivación de responsabilidad tributaria. Para ello, se retrotraen los efectos al momento mismo de la comisión del acto, lo que supone que, dada la cantidad de tiempo transcurrido hasta llegar a este punto, podríamos considerar prescrito el derecho de la Administración al no haber producido los efectos desde entonces, según lo establecido en la Sentencia TS<sup>19</sup> de 24 de mayo de 2012:

*“Los recursos o reclamaciones instados contra actos declarados nulos de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción, lo cual no es sino consecuencia de que nos encontramos ante el tipo más agravado de invalidez, con efectos “ex tunc”, que supone que la relación o recurso contra el mismo se dedujo contra un acto inexistente y por ello, no puede entrar en juego el artículo 66.b de la LGT”*

Este es el punto de partida de la explicación, y el cual intentaremos aplicar a nuestro supuesto con el objetivo de entender prescrita la potestad administrativa de iniciar una nueva acción.

---

<sup>18</sup> BELADÍEZ ROJO, M. *La Nulidad y la Anulabilidad. Su alcance y significación*, Revista de Administración Pública, nº. 133, 1994.

<sup>19</sup> *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de mayo de 2012.

Concretamente, hablamos de la nulidad radical o nulidad de pleno derecho, para referirnos al grado máximo de ineficacia de un acto, cuya consecuencia más expresiva se da con la invalidez del propio acto.<sup>20</sup>

En esencia, ello implica que, al detectar cualquier manifestación de las acciones agrupadas como actuaciones invalidantes, estas podrán ser oponibles *erga omnes*, dando lugar de forma *ipso iure* a la ineficacia del propio acto. Este fenómeno se configura como el más significativo de los efectos de dicha manifestación, con la consecuencia de la imposibilidad de corregir el vicio causado, incluso, si la parte perjudicada busca una reparación.

Pasando ahora al estudio de la otra categoría, la anulabilidad, a diferencia de la anterior, los efectos que produce se simplifican en que, de apreciarse dicho vicio, únicamente tendrá como consecuencia la paralización del plazo de prescripción. Esta acción ha sido introducida por la doctrina, bajo el seudónimo de “ex nunc”, es decir, desde ahora. Con ello, el efecto más relevante es que, de haberse interrumpido la prescripción, la Administración puede volver a ejercitar su derecho libremente.

Actualmente, el TS mantiene, no sin votos particulares, que pese a la invalidez de los actos administrativos sobre los que se declara la anulabilidad, así, como los recursos que se interpongan frente a ellos, se entienda por interrumpida la prescripción, iniciando de nuevo el computo del plazo para, como puede ser en nuestro caso, proceder a interponer un nuevo acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria.

Sin embargo, y en contraposición a esta línea argumental, otros sectores de la doctrina han intentado diferenciar ambas modalidades con respecto a los efectos que estas producen. Para ello, se han tomado como punto de partida, la doctrina civilista, resultando de dicho estudio que ambas acciones, la de nulidad y anulabilidad, se configuran entorno a un mismo objetivo: la ineficacia del acto.

Ahora bien, tras la oportuna explicación teórica de estas acciones, es momento de establecer la distinción más evidente entre ambas categorías. Como punto de partida de mi tesis, tomaremos como referencia **el sujeto** que debe de hacerlas valer. Para el supuesto de la acción “*ex tunc*” esta será oponible de forma *erga omnes*, cuya aplicación provoca

---

<sup>20</sup> *Vid.* La propia legislación tributaria, precisamente, contempla en su art. 217 de la LGT, los supuestos que afectan a la validez del acto.

*ipso iure* la ineficacia del acto, lo que se traduce en la imposibilidad de proceder a su sanación independientemente del pronunciamiento -o no- del sujeto afectado. Por el contrario, para el supuesto de la acción “*ex nunc*”, únicamente, podrá ser el propio afectado de la causa quien exija la invalidez del acto, lo que supone que, de no llevar a cabo él mismo la acción, el ordenamiento jurídico considerará más valioso proteger la situación que se ha creado por el acto que corregir el vicio del que adolece.<sup>21</sup>

Con esta aclaración, podemos ver cómo en el fondo ambas acciones no son tan opuestas, ya que **ambas luchan contra la ineficacia del acto** y ambas **buscan expulsar dicho vicio del ordenamiento jurídico**, declarando así su invalidez e ineficacia.

En consecuencia, y siguiendo con mi tesis, esta coincidencia de objetivos supone que se desvirtúe la doctrina jurisprudencial, pues **lo que en realidad diferencia ambas acciones que afectan a la prescripción es el consentimiento -o no- del sujeto perjudicado**.

Llegados a este punto, cabe discernir que, pese a los intentos por parte de las diversas posturas doctrinales de configurar dentro del marco del Derecho público, una aclaración de los efectos “*ex nunc*” o “*ex tunc*”, estos todavía no han sido aclarados. En cierto modo, este quebranto del principio a la seguridad jurídica, de no obtener el sujeto perjudicado por un vicio respuesta efectiva frente a ello, proviene, en mayor o menor medida, de la presunción de validez que recoge el art. 39.1 de la LPAC<sup>22</sup>, ya que, si partimos de la base de que todos los actos son válidos *ab initio* de declararse la ineficacia de un acto, esta producirá el mismo resultado si se trata de una acción de nulidad, como si lo es de anulabilidad. Por las razones antes mencionadas, **concluyo en que deberíamos asimilar los efectos “*ex nunc*” de los “*ex tunc*”,** y, por ende, expandir los efectos no interruptivos a ambas categorías.

Es en el propio art. 39.1 de la LPAC donde encontramos el refuerzo necesario para argumentar que nulidad y anulabilidad se refunden en una misma categoría. Esto se

---

<sup>21</sup> Vid. Voto particular de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de noviembre de 2012, cuyo contenido rechaza los efectos “*ex nunc*” de la acción de anulabilidad: «*lo que diferencia al acto nulo del meramente anulable es que este último mantiene su eficacia si el interesado no reacciona frente al mismo, pero si se impugna y el recurso es estimado el pronunciamiento priva de todo efecto al acto impugnado, por lo que no puede interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni por supuesto ni las resoluciones de tales recursos.*»

<sup>22</sup> Vid. Art. 39.1 LPAC: “*Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*”

traduce en que, al declarar la invalidez del propio acto administrativo, de manera coetánea se declarará la ineficacia del propio acto.

Entendido el significado de “ex nunc” como “desde ahora”, podemos concluir que cuando se habla de efectos “ex tunc” en el ámbito jurídico, se hace referencia a que los efectos de una decisión o declaración de invalidez comienzan a regir a partir de ese momento, sin retroactividad. En contraste, los efectos “ex tunc” implicarían que la invalidación retrocede en el tiempo, afectado a situaciones pasadas.

Dicho esto, retomando la discusión sobre nulidad y anulabilidad, la interpretación que apunta a una similitud en los efectos, podría respaldarse en la noción de que esta invalidación surte efectos desde el momento mismo en que se realizó el acto “ex nunc”, independientemente de si se trata de una acción de nulidad o anulabilidad.

Esta interpretación respaldaría la idea de que, tanto en los casos de nulidad como de anulabilidad, la invalidez del acto tendría como efectos inmediatos la protección de los principios constitucionales, en concreto, el de seguridad jurídica.<sup>23</sup>

Habiendo analizado de forma sosegada los efectos que provoca la interposición de una u otra acción, ahora es necesario, con mayor detenimiento, vincular todas estas notas a la formulación de nuestro caso. Realizando un breve paréntesis y recordando de manera sucinta los hechos y la formulación del presente dictamen, este debe centrarse esencialmente en responder si, tras la decisión del TEAC de no considerar responsable subsidiario a *El Goloso Cierzo S.L.*, dicho pronunciamiento realmente deja margen para que la Administración tributaria pueda aplicar una nueva acción de responsabilidad bajo el pretexto de la interrupción de la acción de prescripción.

Con base en los hechos expuestos, cabe señalar que, el 18 de diciembre de 2014, la Administración tributaria ya tenía conocimiento de la participación del Sr. Fernández como propietario de *Panecillos del Pilar S.L.* en el círculo económico de *El Goloso Cierzo S.L.* En este contexto, se podría considerar que, antes de presentar la acción de derivación de responsabilidad subsidiaria, la AEAT ya tenía claro contra quien dirigir su acción, si bien, aún no había determinado el *quantum* debido. En este sentido, la propia acción inicial de derivación podría ser vista, en mi opinión, como parte del mecanismo

---

<sup>23</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 106/1999, de 14 de junio de 1999

diseñado por los órganos de recaudación con el propósito de prolongar el periodo de investigación y, de esta manera, calcular la recaudación de manera más exhaustiva.

Con vista en lo anterior, debemos entender que el ejercicio de esta primera acción de derivación de responsabilidad tributaria, que fue rechazada en su totalidad por el sujeto afectado mediante la formulación del correspondiente recurso, no debería entenderse como situación tendente a provocar la interrupción del plazo de prescripción de la acción.

En resumen, considero que la AEAT, al optar por derivar la deuda tributaria a *El Goloso Cierzo S.L.* a través de la responsabilidad subsidiaria, ya estaba al tanto de que el ejercicio de la acción por la vía de la responsabilidad solidaria se encontraba prescrito. Este escenario refuerza aún más mi tesis, que sostiene que la aplicación de las acciones de nulidad y anulabilidad comportan un objetivo común: evitar que un acto viciado produzca efectos en la esfera del contribuyente. En suma, confirma la defensa de la no interrupción de la prescripción.

En otras palabras, de considerar que la acción se encuentra interrumpida -posición defendida por cierto sector doctrinal en el contexto de la anulabilidad-, en cierta medida, esto podría contribuir a fortalecer la percepción de un ejercicio arbitrario por parte de los poderes públicos.<sup>24</sup>

A modo de cierre de esta explicación, y resolviendo la cuestión inicial planteada, mi recomendación a la Sr. Amaia, como una opción subsidiaria a las recomendaciones proporcionadas en la primera pregunta del dictamen, sería argumentar en favor de la equidad entre los efectos de las acciones “*ex nunc*” y “*ex tunc*”. Esto se basaría en la premisa, respaldada por la Sentencia del TSJ de Cataluña de 20 de enero de 2022<sup>25</sup>, de dejar sin efecto la acción administrativa. En este escenario, la derivación de responsabilidad solidaria de mayo de 2023 nunca habría tenido lugar y, por ende, el plazo de prescripción nunca se habría visto interrumpido.

Enlazando con lo anterior, esa apreciación implicaría que el plazo que tenía la AEAT para ejercer su derecho continuaría transcurriendo sin interrupciones. En consecuencia, se llegaría a la conclusión de que el derecho a declarar a *El Goloso Cierzo S.L.*, como garante de las deudas de *Panecillos del Pilar S.L.* se encontraría por sí mismo

---

<sup>24</sup> BAÑERES DE FRUTOS, M. «La interrupción de la prescripción por actos anulables en el ámbito tributario. Sobre la eficacia y la invalidez de los actos administrativos en un estado social y democrático de derecho», en *Revista española de Derecho Financiero*, n.º. 199, Civitas, 2023.

<sup>25</sup> *Vid.* Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 20 de enero de 2022.

prescrito, lo cual impediría a la Administración tributaria a volver a ejercer acciones contra el mismo.

#### 4. Otro modo de exigir la deuda tributaria al responsable.

Una vez analizado el presupuesto común o genérico requerido por las distintas modalidades de responsabilidad establecidas en la legislación tributaria, deberemos considerar, a continuación, la posibilidad de introducir una tercera vía tendente a evitar la impunidad del responsable. Esta vía, adicional a las recogidas en la LGT, tendría como objetivo exigir el pago a los obligados tributarios que tengan deudas pendientes con la Hacienda Pública y que no hayan podido ser reclamadas mediante las acciones correspondientes. En otras palabras, la nueva perspectiva que intentamos abordar implica la aplicación de un enfoque distinto para lograr el pago efectivo e irrenunciable de la deuda pendiente

Por tanto, en base a los últimos debates en materia tributaria, los expertos en la materia han caracterizado estas acciones como una acción de “política de tierra quemada”. Esto implica que la intención detrás de estas medidas se centra más en el interés cortoplacista de recuperación de parte de la carga tributaria, que en el interés de salvaguardar los principios constitucionales.

A la luz de las consideraciones previas y considerando las circunstancias del caso, es apropiado explotar la posibilidad de que, en el escenario en el cual se hubieran agotado todas las vías contempladas en la normativa para exigir el pago de las deudas pendientes, ¿es posible que la Administración tributaria reclame el pago de las mismas al sujeto en cuestión fuera del marco del procedimiento tributario?

Al abordar la pregunta planteada, en relación con el presupuesto vinculado a la responsabilidad mencionada en el inciso inicial, los órganos de la Hacienda Pública han adoptado el criterio de la “responsabilidad civil” como método de imputación de las deudas tributarias originadas por los respectivos obligados tributarios.

A este respecto, es necesario hacer mención a la acción de nulidad de los actos contemplada en el art.4 del Código Civil, el cual prevé, la nulidad de “*los actos ejecutados contra lo dispuesto en la ley*”. En este sentido, consideramos que dicho precepto puede llegar a ser utilizado por la Administración tributaria como hipotética

legítima defensa del interés general, pues se sabe que estas acciones no cuentan con un plazo de prescripción.<sup>26</sup>

En línea con lo expuesto anteriormente, es apropiado ahora abordar el análisis de la acción de nulidad absoluta por simulación por causa ilícita, comúnmente conocida como “fraude de acreedores”<sup>27</sup>. Figura esta que, establece la imprescriptibilidad *ipso iure* de la acción, cuyos efectos se extienden *erga omnes* como símbolo de protección jurídica. Este principio tiene un resultado práctico aplicable de manera similar en caso de optar por el ejercicio de otra acción, como puede ser la revocatoria.

Considerando las premisas anteriores, se podría argumentar que, al recurrir a una acción de esta naturaleza, específicamente a través de la vía civil, como último recurso para interponer la referida responsabilidad, existe el riesgo de vulnerar el principio de seguridad jurídica. Esta situación, por ende, podría interpretarse como una práctica arbitraria por parte de los órganos de la Administración tributaria. Esto se debe a que la utilización de esta acción no fue el objetivo primordial de la AEAT durante todo el proceso de la actividad inspectora, sino que surge como respuesta después de que se rechazaran las posturas respaldadas por la legislación tributaria.

En este contexto, considerando la garantía constitucional que podría verse vulnerada, se sostiene que la solución propuesta por la AEAT podría no ser la más adecuada desde la perspectiva jurídica. Es importante recordar que la legislación tributaria, especialmente en el art. 66 de la LGT, establece, como señala BARBUENO FABO<sup>28</sup>, la necesidad de establecer una conexión entre la prescripción y el principio de seguridad jurídica, con el fin de fomentar la confianza general en la aplicación del derecho.

Considerando lo expuesto y enfocándonos en el asunto objeto de análisis, es esencial recordar que la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.*, se vio inicialmente involucrada

---

<sup>26</sup> Esta interpretación se desprende claramente de la redacción del art.1.301 cc. Este artículo hace referencia exclusiva a la acción de anulabilidad, entendiendo en este contexto y pese a la ausencia de pronunciamiento del mismo, la imprescriptibilidad de la acción de nulidad. Este enfoque se fundamenta en el principio jurídico “*quod ab initio vitio sum est non potest tractu temporis convallescere*”.

<sup>27</sup> ROMO BLANCO, V., *Cuestiones sobre la Prescripción y los responsables Solidarios del art. 42.2 LGT*, Congreso AEDAF, Toledo, Mesa de prescripción, mayo 2023.

<sup>28</sup> En opinión de BARBUENO FABO «La Prescripción de la Responsabilidad Tributaria.» *Prensas de la AEDAF*, Madrid, 2023, págs. 1-5, «Parece importante destacar que la LGT no regula de forma expresa la prescripción del derecho (potestad) a derivar la responsabilidad tributaria [...] si aparece indirectamente regulada en el art. 67.2 LGT, en donde se establece el cómputo de los plazos de la prescripción para la derivación de responsabilidad.»

en un proceso de derivación de responsabilidad subsidiaria. Este proceso fue denegado por el TEAC al no cumplir con los criterios establecidos en el art. 43.1. g) y h) de la LGT.

Supongamos, por un momento, que esta segunda acción es nuevamente desestimada por el TEAC, dejando a la AEAT sin opciones para reclamar la deuda pendiente. En este hipotético caso, cabe analizar si la decisión de la Administración de aplicar un nuevo procedimiento de carácter civil no estaría vulnerando el derecho de *El Goloso Cierzo S.L.* a una tutela judicial efectiva. En mi opinión, ello implicaría que la empresa debería defenderse varias veces frente al mismo hecho, lo que podría ser considerado como una vulneración de su derecho *ne bis in idem*.

La razón del interés es obvia, con el *animus* de adelantarnos a una futura actuación de la AEAT, y, suponiendo que el TEAC renunció a la no aplicación de sendos preceptos de la LGT, cabe ahora, analizar esta nueva opción.

El punto de partida para efectuar dicha acción debe situarse en la nulidad radical de las acciones perjudiciales cometidas por la sociedad. En este caso específico, nos referimos a prácticas como pueden ser la simulación o fraude de acreedores que pudiera haber cometido aparentemente la empresa *Panecillos del Pilar S.L.* En este contexto, se señala que el presunto fraude se derivaría del presunto falseamiento de la contabilidad a través de la “transmisión de los acreedores”, cuyo fin único sería establecer una pérdida de ingresos en el importe neto de la cifra de negocios, para así no hacer frente a las deudas contraídas.

En caso de concretarse o supuestamente llevarse a cabo dicho fraude legal, en esa situación, la AEAT podría emprender una acción civil directa frente a *El Goloso Cierzo S.L.*, cuyo plazo para interponer dicha acción sería considerado como imprescriptible en el tiempo.

En efecto, como hemos subrayado anteriormente, la AEAT ya llevó a cabo con anterioridad a esta posible intervención dos acciones distintas. Ambas tenían como objetivo, de manera separada, la recuperación de las deudas generadas por *Panecillos del Pilar S.L.*, las cuales no fueron abonadas y debieron ser regularizadas por *El Goloso Cierzo S.L.* En mi opinión, avanzando en la suposición de que la AEAT decida llevar a cabo esta acción adicional, la misma podría interpretarse como una vulneración del principio de seguridad jurídica.

En este contexto, es preciso hacer referencia a la Sentencia del TS de 4 de febrero de 2021<sup>29</sup>, la cual establece la llamada teoría del “doble tiro”<sup>30</sup>. Dada la similitud de esta resolución con nuestra situación, podríamos considerarla como un mecanismo útil con el que limitar el poder de la Administración tributaria, así con base en la misma se vería protegido el principio de seguridad jurídica del obligado tributario.

Esta perspectiva viene a favorecer, *de facto*, un enfoque de “único tiro” o “tiro único”, con la intención de evitar que la Administración reciba un tratamiento legal diferente al que se otorga al resto de los contribuyentes. Por el contrario, de permitir un “doble tiro”, o “doble cartucho” estaríamos posibilitando que la propia Administración pudiera enmendarse en sus errores.

En definitiva, autorizar una acción, ahora de naturaleza civil, en última instancia, equivaldría a vulnerar la seguridad jurídica. Por lo tanto, la recomendación que ofrecería a la Sra. Amaia, en el caso de que, después de haber ganado los recursos oportunos, la AEAT optara por intentar el cobro de la deuda a través de la vía civil, sería la interposición, en primer lugar, de la reclamación pertinente ante los tribunales ordinarios y, en segundo lugar, la interposición de un incidente extraordinario de nulidad por infracción procesal<sup>31</sup>, como mecanismo previo a la interposición de un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, argumentando que esto constituye una clara vulneración de la seguridad jurídica del contribuyente, que afecta en última instancia a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la CE.

---

<sup>29</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de febrero de 2021.

<sup>30</sup> GARCÍA FRÍAS, M.A., *Doble tiro favorable al contribuyente y sedicentes liquidaciones. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021*, Taxlandia, junio de 2021.

<sup>31</sup> Vid. Arts. 241 LOPJ y 228 LEC.

## VI. CUESTIONES RELACIONADAS CON EL SUPUESTO

### 1. Vía procedimental frente a los responsables tributarios.

A lo largo del presente estudio, hemos constatado la diferencia fundamental entre los distintos tipos de responsables. Por lo tanto, antes de concluir con la recomendación jurídica que le daría a la Sra. Amaia, es necesario definir previamente qué implica el procedimiento de declaración de responsabilidad. La jurisprudencia lo ha interpretado como un mecanismo procedimental destinado a salvaguardar las irregularidades contraídas por el obligado principal.

Respecto a la forma establecida para proclamar la responsabilidad, el art. 174 LGT, parte de que *“la responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación”*.<sup>32</sup>

Específicamente, y dado que el objetivo principal de este dictamen es evitar la aplicación del ejercicio de derivación de responsabilidad de carácter solidario, es necesario examinar el contenido establecido en el art. 175 de la LGT. En este contexto, dicho artículo contempla dos enfoques posibles para designar a un responsable como garante solidario de las deudas tributarias.

En primer lugar, es relevante señalar que se puede asignar a un sujeto como responsable *“en cualquier momento anterior al vencimiento del periodo voluntario de pago original de la deuda”*.

En contraste, la otra opción que permite dirigirse contra el mismo será *“una vez transcurrido el periodo voluntario de pago original de la deuda que se deriva”*.

Haciendo un breve paréntesis de lo anterior, como punto destacado, es relevante subrayar la nueva redacción de dicho precepto. Específicamente, nos referimos a lo establecido en la Ley 11/2021<sup>33</sup>, de 9 de julio, cuya exposición de motivos incorpora el

---

<sup>32</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Sobre la derivación de responsabilidad tributaria*, Taxlandia, septiembre de 2022.

<sup>33</sup> *Vid.* Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

término “original” a la redacción del art. 175.<sup>34</sup> Esta nueva redacción, aclara que el **periodo voluntario de pago de las deudas se origina en el momento inicial del pago.**<sup>35</sup>

Continuando con la explicación, según el Consejo de Estado, tal modificación en la redacción provoca una transformación jurídica en la definición de responsable solidario. Esto se debe a la asimilación que adquiere con la solidaridad de deudores establecida en el art. 1.144 Cc. Esta cuestión ha generado diversas reacciones en el ámbito doctrinal, siendo evidencia de ello la Sentencia del TS, de 15 de febrero de 2023<sup>36</sup>, que destaca la idea:

*“Recordar que los responsables no se encuentran en una situación de solidaridad con el deudor principal- sin perjuicio de la consideración de la responsabilidad como obligación secundaria que se beneficia de los pagos, suspensión o aplazamientos obtenidos por el deudor principal, al menos hasta la reforma del art. 174.5 por la Ley 11/2011”*

Cuestión que, como sostiene BARBUENO FABO, dicha modificación podría tener implicaciones en los plazos de prescripción.<sup>37</sup>

Siguiendo el curso de la ley, nos encontramos con el art. 176 de la LGT, cuyo contenido establece el procedimiento aplicable a los responsables subsidiarios, art. 43 de la LGT.

En este contexto, la jurisprudencia<sup>38</sup> ha recurrido a la *Teoría de la Actio Nata* para determinar la forma de contar los plazos de prescripción. Como resultado de esta tesis, se establece que el cómputo del *dies a quo* se producirá a partir de la fecha en la que se declare fallido al deudor principal.

Esta última teoría se evidencia claramente en nuestro caso. Recordaré brevemente los hechos: la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.* fue declarada responsable subsidiaria mediante un acuerdo de derivación, el cual fue posteriormente rechazado por el TEAC.

---

<sup>34</sup> CALVO VÉRGEZ, J. «El procedimiento a seguir para la exigencia de responsabilidad solidaria tras la reforma introducida por la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal», en *Revista Quincenal Fiscal*, n.º. 19, Aranzadi, 2023.

<sup>35</sup> El uso del concepto de voluntario de pago original busca aclarar la normativa vigente, especificando en el procedimiento de exigencia de responsabilidad solidaria que el período voluntario de pago de las deudas se refiere al pago original, sin que las eventualidades ocurridas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban influir en el procedimiento seguido contra el responsable.

<sup>36</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de febrero de 2023.

<sup>37</sup> BARNUEVO FABO, D.M., (*La prescripción...*), Prensas de la AEDAF, Madrid 2023

<sup>38</sup> Vid. Sentencia del Tribunal Supremo 147/2022, de 7 de febrero de 2022.

Con este pronunciamiento, el Tribunal “instó” a que la Administración llevara a cabo esta acción a través de otra vía de responsabilidad. Sin embargo, es importante señalar que este tribunal no evaluó el inicio del cómputo del plazo. Dada la ausencia de esta valoración, principalmente, porque no estaba contemplada en el *petitum* de ninguna de las partes, ello no brinda fundamento para que aquella adopte la aplicación de esta doctrina de manera extensiva.

Recordemos que con esta sentencia se establece que la fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción debería ser el momento en que la Administración tuvo un conocimiento real de las acciones cometidas. En nuestro caso, el *dies a quo* para declarar la responsabilidad solidaria frente a *El Goloso Cierzo S.L.* debería haberse producido en el año 2013 -fecha en que se constituyó la sociedad- o bien, desde que la AEAT hizo uso de las medidas cautelares frente al Sr. Fernández -18 diciembre 2014- y no en el año 2016.

En este sentido, una vez que se haya determinado el *dies a quo*, solo en ese momento podremos calcular el transcurso del plazo para la derivación de responsabilidad, y con ello, activar el instituto de la prescripción. En suma, y considerando todos los puntos anteriores, concluyo que la acción de responsabilidad solidaria emprendida contra *El Goloso Cierzo S.L.*, estaría prescrita debido al transcurso del plazo legal para emprender dichas acciones.

## 2. Derechos y principios vulnerados en el supuesto analizado.

Atendiendo al objeto del presente Dictamen, debemos centrar nuestra atención en el principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios. De acuerdo con lo anterior, resulta evidente que la interpretación del art. 68 de la LGT no debería permitir que la Administración tome decisiones arbitrarias sobre si emprender acciones -o no- contra el responsable. Esta interpretación, en consecuencia, va claramente en contra del principio de seguridad jurídica.

En relación con la cuestión de la responsabilidad establecida en el artículo 42.1.c de la LGT y las sanciones, es crucial prestar especial atención a lo dispuesto en el artículo 182 de la LGT:

***1. Responderán solidariamente del pago de las sanciones tributarias, derivadas o no de una deuda tributaria, las personas o entidades que se***

*encuentren en los supuestos de los párrafos a) y c) del apartado 1 y en los del apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.*

*2. Responderán subsidiariamente del pago de las sanciones tributarias las personas o entidades que se encuentren en los supuestos de los párrafos a), g) y h) del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley, en los términos establecidos en dicho artículo.*

*El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria será el previsto en el artículo 176 de esta Ley.*

*3. Las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos y legatarios de las personas físicas infractoras.*

*Las sanciones tributarias por infracciones cometidas por las sociedades y entidades disueltas se transmitirán a los sucesores de las mismas en los términos previstos en el artículo 40 de esta ley.*

El artículo 182 de la LGT establece que, cuando así se establece en ley, el responsable tributario no solo está obligado al pago de la deuda exigible al deudor principal en período voluntario, sino también al pago de la sanción impuesta al sujeto infractor. Es importante señalar que el responsable asume la responsabilidad por el pago de la sanción, pero no por la conducta que dio lugar a la misma, como destaca la Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 al recordarnos que el responsable no es considerado un sujeto infractor.

Debemos recordar, que la afirmación mantenida por la AEAT de que derivar no es sancionar, es importante aclarar que esta no es aplicable a todos los casos de derivación. En estos casos, según la doctrina se debe afirmar la naturaleza sancionadora de la misma.<sup>39</sup> En consecuencia, la responsabilidad deberá limitarse al importe efectivo de la sanción y, en ningún caso esta podrá superar dicho importe. Y todo ello, de acuerdo con la premisa de que la responsabilidad del responsable tributario se circunscribe al ámbito económico de la sanción impuesta al deudor principal.

---

<sup>39</sup> Vid. Resolución del TEAR de Castilla y León, de 28 de febrero de 2022.

## VII. CONCLUSIONES.

Con la finalidad de abordar la problemática presentada por la Sra. Amaia, en calidad de administradora única de la sociedad *El Goloso Cierzo S.L.*, este informe se centra en analizar la legitimidad de la acción que declara a dicha empresa como responsable solidaria de las deudas contraídas por *Panecillos del Pilar S.L.* Las conclusiones se fundamentan en los siguientes puntos:

**PRIMERO.** – Inaplicabilidad de la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.1.c) LGT.

La Administración tributaria busca imputar la responsabilidad solidaria a *El Goloso Cierzo S.L.* basándose en el art. 42.1.c) de la LGT. Sin embargo, es evidente que no queda demostrado que la referida sociedad haya adquirido *de facto* los elementos necesarios, esenciales y suficientes que le permitirían continuar con la actividad ejercida por *Panecillos del Pilar S.L.* Además, aquella tampoco ha acreditado que los trabajos realizados sean de las mismas características en ambas empresas, es decir, no ha demostrado la necesaria continuidad de la actividad.

A partir de ello, podemos concluir que no ha habido una sucesión de elementos personales o materiales significativos que impliquen una verdadera sucesión en la actividad. Principalmente, porque ambas sociedades cuentan con objeto social distinto y con medios materiales, organizativos, estructurales y humanos diferentes.

En resumen, ha quedado demostrado que las sociedades *Panecillos del Pilar S.L.* y *El Goloso Cierzo S.L.* son entidades completamente distintas, sin que exista sucesión o continuidad alguna de una empresa respecto a la otra. En consecuencia, no puede, a nuestro juicio, exigirse responsabilidad solidaria alguna.

**SEGUNDO.** – Prescripción de la acción.

En primer lugar, se observa una inadecuada derivación de responsabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT frente a *El Goloso Cierzo S.L.* Esto se debe a que, de acuerdo

con el artículo 66.b) de la LGT, el derecho de la Administración para declarar la referida responsabilidad solidaria ha prescrito.

En el momento en que la AEAT inicia el procedimiento de responsabilidad subsidiaria contra El Goloso Cierzo S.L. el 8 de junio de 2020, la acción de la AEAT para determinar y exigir el pago de las deudas tributarias mediante la responsabilidad solidaria ya había prescrito.

La AEAT sostiene que los hechos comenzaron en 2013, coincidiendo con la constitución de *El Goloso Cierzo S.L.* y el inicio de la sucesión de facto de la actividad de *Panecillos del Pilar S.L.* a *El Goloso Cierzo S.L.* No obstante, de los hechos relatados a lo largo del presente Dictamen puede concluirse que había transcurrido el plazo de cuatro años para exigir el pago de las deudas tributarias pendientes, sin que este existiese ningún supuesto de interrupción de la citada prescripción en el asunto que nos ocupa.

En segundo lugar, independientemente de la aplicación de las acciones "ex nunc" y "ex tunc", las mismas, a nuestro juicio, no son opuestas, ya que ambas buscan eliminar la ineficacia del acto y declarar su invalidez e ineficacia. La diferencia esencial entre ambas radica en el consentimiento, o la falta de él, del sujeto perjudicado.

Dadas las razones mencionadas, se concluye que deberíamos equiparar los efectos "ex nunc" de los "ex tunc", extendiendo los mismos efectos no interruptivos a ambas categorías. En conclusión, el derecho de la Administración para imputar responsabilidad y demandar el pago de la deuda que se intenta transferir ha prescrito.

### **TERCERO.** – Cuestión adicional.

En cuanto a la posibilidad de que, tras obtener la Sra. Amaia una resolución favorable que declare la no aplicabilidad de la responsabilidad tributaria, la AEAT pueda optar por iniciar un nuevo proceso civil con el fin de recuperar las deudas atribuidas a *El Goloso Cierzo S.L.* se sugiere:

1. Defensa ante los tribunales ordinarios: En primer lugar, es crucial que la Sra. Amaia -como administradora única- se defienda de la acusación ante los tribunales ordinarios, presentando sus argumentos y refutando la reclamación civil.

2. Incidente Extraordinario de nulidad de actuaciones, previo a la interposición de un recurso de Amparo ante el Tribunal Constitucional: En caso de que los tribunales ordinarios respalden la postura de la Administración, la siguiente medida a considerar sería la interposición de un Recurso de Amparo ante el TC. Este recurso podría fundamentarse en la clara vulneración de la seguridad jurídica del contribuyente, argumentando que la necesidad de defenderse repetidamente de un mismo hecho afecta negativamente a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la CE.

## BIBLIOGRAFÍA

- ABELLEIDA RODRÍGUEZ, M., *Aspectos controvertidos de la responsabilidad solidaria del 42.2 LGT (especialmente 42.2. a) por ocultación*, Jornada Magistrados AEDAF, Barcelona, 2023.
- BAÑERES DE FRUTOS, M. «La interrupción de la prescripción por actos anulables en el ámbito tributario. Sobre la eficacia y la invalidez de los actos administrativos en un estado social y democrático de derecho, en *Revista española de Derecho Financiero*», nº. 199, Civitas, 2023.
- BARNUEVO FABO, D.M., *La prescripción de la Responsabilidad Tributaria*, Prensas de la AEDAF, Madrid 2023.
- BELADÍEZ ROJO, M. «La Nulidad y la Anulabilidad. Su alcance y significación», en *Revista de Administración Pública*, nº. 133, Madrid, 2000.
- CALVO VÉRGEZ, J. «El procedimiento a seguir para la exigencia de responsabilidad solidaria tras la reforma introducida por la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal», en *Revista Quincenal Fiscal*, nº. 19, Aranzadi, 2023.
- CASTAÑON SUÁREZ, M., *Novedades y tendencias recaudatorias de la AEDAF para la recuperación de la deuda*, Congreso AEDAF, Zaragoza, octubre de 2023.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Caducidad y nulidad radical*, Taxlandia, mayo 2023.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Sobre la derivación de responsabilidad tributaria*, Taxlandia, septiembre de 2022.
- GARCÍA FRÍAS, M.A., *Doble tiro favorable al contribuyente y sedicentes liquidaciones. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021*, Taxlandia, junio de 2021.
- GARCÍA NOVOA, C., *Iniciación del cómputo de la prescripción del responsable. Estado de la cuestión*, Taxlandia, octubre 2023. AEDAF
- LÓPEZ RAMÓN, F. *El alcance de la invalidez de la actuación administrativa*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid 2017

ORTÍZ CALLE, E., «Interrupción del plazo de prescripción del responsable tributarios solidarios», en *Revista española de Derecho Financiero*, nº199, Civitas, 2023.

PÉREZ ROYO, F.; CARRASCO GONZÁLEZ. F.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, 33ª ed., Madrid 2023.

ROMERO PLAZA. C. *La naturaleza sancionadora del art. 43.1.a) LGT*, Taxlandia, noviembre 2023.

ROMO BLANCO, V., *Cuestiones sobre la Prescripción y los responsables Solidarios del art. 42.2 LGT*, Congreso AEDAF, Toledo, Mesa de prescripción, mayo 2023.