

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093089

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 22 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1017/2020

#### SUMARIO:

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Otros. Por «levantamiento del velo».** Aplicación retroactiva a hechos ocurridos antes de la entrada en vigor de la norma. La Administración ha aplicado retroactivamente el artículo 43.1h) de la LGT, que entró en vigor el 30 de noviembre de 2006, a pesar de que algunos elementos de la descripción legal ocurrieron antes de esa fecha. La derivación de responsabilidad se basa en deudas tributarias no pagadas por la obligada principal para el ejercicio fiscal de 2000. La empresa responsable fue constituida en 1997, y en 1999 aumentó su capital social, suscrito por la esposa del socio administrador de la deudora principal. Durante el ejercicio de 2001, la obligada principal solo tenía un empleado, el hijo de los socios. La declarada responsable tuvo actividad comercial con varias empresas constructoras para las cuales el administrador de la otra empresa prestó servicios como arquitecto técnico desde 2002 hasta 2005. A partir de finales de 2006, cuando el administrador de la empresa principal cesó en su profesión como aparejador en nombre de la entidad, la empresa responsable dejó de tener actividad mercantil. La empresa responsable obtuvo financiación para inversiones inmobiliarias del administrador de la empresa principal, lo que resultó en una plusvalía al momento de la venta. Estas cantidades fueron adelantadas por el administrador durante los años previos a 2006, mientras la empresa principal dejaba de pagar sus deudas tributarias, y posteriormente le fueron devueltas cuando obtuvo liquidez. La Administración y el TEAC se enfocaron en la relación de control entre el administrador de la empresa principal y la empresa responsable. Se concluyó que las cantidades adeudadas pero no pagadas por la empresa principal tenían como destino final a la empresa responsable, lo que permitió ocultar las deudas tributarias. Sin embargo, estos actos ocurrieron antes de noviembre de 2006, es decir, antes de la entrada en vigor de la Ley. La Sala no entra a juzgar la validez jurídica de la utilización por la Administración de la prueba de presunciones por la que, a partir de un hecho admitido (la falta de ingreso de deudas tributarias de la deudora principal) se presume que su importe constituye la fuente de financiación de las adquisiciones de la responsable, pues le es suficiente constatar que, admitiendo a título de hipótesis que esta operación intelectual responde a hechos veraces, queda en pie la tesis de la aplicación retroactiva del título jurídico por el que se constituye a la recurrente en responsable subsidiaria de las deudas de la primera. No siendo dudoso que la retroactividad de normas tributarias desfavorables carece de amparo legal, la consecuencia es que procede la estimación del presente recurso, con anulación del acuerdo del TEAC recurrido, y del acuerdo de derivación de responsabilidad de que trae causa.

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 43, 105 y 108.

Código de Comercio de 1885, art. 42.

Código Civil, arts. 6 y 7.

#### PONENTE:

*Don Javier Rodríguez Moral.*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0001017 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06735/2020

Demandante: ACIGAR MARKETING, S.L

Procurador: DOÑA GLORIA SIGRID MANTECON LEON

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

### SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER  
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA  
D. FELIPE FRESNEDA PLAZA  
D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL  
D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a veintidós de febrero de dos mil veinticuatro.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

- La parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo contra acuerdo del TEAC de 8 de junio de 2020 desestimatorio de recursos de alzada tramitados con número 00-02538-2017 y 00-06410-2017 formulados contra la resolución presunta desestimatoria por silencio de la reclamación y la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de 30 de septiembre de 2017, expresamente desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000 formulada contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación, Delegación Especial de Canarias, que declarar a la entidad ACIGAR MARKETING SL responsable subsidiaria de las deudas de D. Jesús Luis, con al amparo de lo dispuesto en el artículo 43.1 letra h) de Ley 58/2003, General Tributaria.

#### Segundo.

Admitido a trámite y una vez recibido el expediente administrativo, se emplazó a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, en la cual con fecha 4 de marzo de 2021 interesó que se dictase en su día sentencia que con estimación del recurso declarase nula, y en cualquier caso no ajustada a Derecho, la resolución Administrativa objeto de Recurso, dejándola sin efecto, revocando la derivación de responsabilidad contra mi representada que en la misma se contiene, con todos los pronunciamientos inherentes y favorables a tal declaración, con expresa condena en costas de la Administración demandada

#### Tercero.

Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara la demanda presentó escrito, en el que solicitó la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte recurrente.

#### Cuarto.

- Se hizo señalamiento para votación y fallo el día señalado 20 de febrero de 2024 en que efectivamente se deliberó y votó.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JAVIER RODRIGUEZ MORAL

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Ámbito de la revisión judicial y acto recurrido. Sobre la declaración de responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1h) de la ley 58/2003, general tributaria y su aplicación retroactiva. Valoración jurídica del tribunal y sentido del fallo.*

Si la secuencia de actos tributarios relevantes está perfectamente establecida en la demanda, a tenor de lo documentado en el expediente, y por tanto, la acepta el Tribunal : por acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de Canarias de fecha 2 de julio de 2007 se declara a D. Jesús Luis, responsable subsidiario al amparo del artículo 40.1, párrafo primero, de la Ley 230/1963, General Tributaria, en su condición de administrador de la entidad desde 1993, de las deudas contraídas y pendientes de la entidad Anera Construcciones S.L., declarada fallida en fecha 19 de diciembre de 2006; y declarado este a su vez fallido en fecha 3 de diciembre de 2008, se inicia y dirige procedimiento de declaración de responsabilidad contra la sociedad ahora recurrente , Acigar Marketing S.L., que en fecha 15 de junio de 2009 es declarada responsable subsidiaria del Sr. Jesús Luis, en aplicación del artículo 43.1 h) de la Ley 58/2003, General Tributaria , que recordemos atribuye responsabilidad a " las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial ", no sucede lo mismo con el orden expositivo de los motivos de impugnación de la derivación de responsabilidad de que trae causa el recurso.

Con esto último, la Sala quiere expresar que considera que, por razones lógicas, tiene preferencia determinar si es aplicable *ratione temporis* el título de responsabilidad al que se somete a Acigar Marketing, previamente a pronunciarse sobre la interdicción legal de la de responsabilidad subsidiaria en cadena , la inexactitud de las declaraciones de fallido por solvencia de los deudores , o la existencia de otros responsables prioritarios, cuestiones planteadas en primer lugar en la demanda que carecen de sentido en el caso de concluir que la recurrente, por imposibilidad legal, no puede ser declarada responsable.

Como órgano integrado en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, la Sala debe juzgar dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición --- artículo 33 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta Jurisdicción ---, sin que haya duda de que la indebida aplicación retroactiva del artículo 43.1 h) LGT 2003 se plantea en la demanda.

La cuestión suscitada debe resolverse confrontándola con los hechos siguientes, que son tomados en consideración por la misma Dependencia de Recaudación en el acuerdo que declara responsable a Acigar Marketing.

Es necesario remontarse en el tiempo para recordar que la responsabilidad en cascada controvertida en la demanda tiene su origen mediato en el devengo e impago de las deudas tributarias de Anera Construcciones, primero por la falta de ingreso en el Tesoro Público de las cantidades retenidas por rendimientos de trabajo por cuenta ajena sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio impositivo del año 2000; y en segundo lugar, por la indebida determinación del resultado contable sujeto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, por incorrecta aplicación de una dotación de provisión por insolvencias del tráfico de la empresa, de la que resulta una liquidación girada por importe de 862.502,92 €, 684.872,38 € correspondiente a cuota y 177.630,54 € a intereses de demora.

En cuanto a Acigar Marketing, aquí recurrente y por seguir el iter relatado por la Recaudación, tenemos que:

a) se constituye el 23 de septiembre de 1997 b) en la Junta General Universal de la Sociedad, celebrada el 10 de noviembre de 1.999 se acordó por unanimidad aumentar el capital social en la cantidad de 20 millones de pesetas, mediante la creación de cuatro mil nuevas participaciones de cinco mil pesetas de valor nominal cada una, las cuales fueron totalmente suscritas, previa renuncia de los socios su derecho de suscripción preferente, por Sabina, esposa del Sr. Jesús Luis, que en contraprestación efectuó la aportación de dos bienes inmuebles que se corresponden con las fincas nº NUM001 y nº NUM002 inscritas en el Registro número seis de Las Palmas, con carácter privativo .

b) de la información facilitada por el modelo 190(Resumen anual de retenciones) se deduce que el único personal asalariado de la empresa se redujo a D. Jesús Luis y Dña. Sabina, con excepción del ejercicio 2001, donde el único asalariado fue el hijo de ambos D. Jesús Luis.

c) la Recaudación reconoce la existencia de actividad empresarial y comercial con terceros y que los clientes de Acigar Marketing fueron diversas empresas constructoras para las que D. Jesús Luis prestó sus servicios profesionales como arquitecto técnico en relación con el asesoramiento técnico y control de obras, hecho que admite queda demostrado a la vista de los contratos de prestación de servicios firmados por las distintas empresas y D. Jesús Luis y las facturas emitidas por éste que obran en el expediente, actividad que se refleja en la percepción de las siguientes cantidades declaradas fiscalmente: año 2002: Nanco S.L., 31.756,70 €. Año 2003: Nanco S.L. , 61.295,64 € y Construcciones Montesdeoca Viera S.L. y 152.988,81 €. Año 2004: Nanco S.L., 61.528,61 €. Año 2005: Anfitauro S.A. 60.000,00 €. Añade el acuerdo de derivación que, excepcionalmente figuran también como clientes los compradores de varios inmuebles cuya propiedad ostenta Acigar Marketing: Año 2004: Rivacoba SL , 570.000,00 €, cantidad declarada por la venta de la finca nº NUM003 inscrita en el Registro de la Propiedad número cinco de Las Palmas. Año 2006: Aural Marketing S.L., 130.000,00 €, operación cuyo origen es la venta de las fincas nº NUM004 y NUM005 inscritas en el Registro de la Propiedad número uno de San Bartolomé de Tirajana.

d) desde finales del año 2006, coincidiendo con el cese por parte de D. Jesús Luis el ejercicio de su profesión como aparejador a nombre de la entidad, ( baja que coincide con el embargo que se traba sobre su nómina) la empresa carece totalmente de actividad mercantil, como así declara el propio obligado tributario en comparecencia en la Dependencia de Recaudación el 16 de enero de 2009, percibiendo únicamente ingresos a través del arrendamiento de la finca nº NUM006 del Registro de la Propiedad nº 5. E

e) se describe el patrimonio inmobiliario de Acigar Marketing, haciendo constar la inscripción registral a su nombre de : 1º fincas nº NUM002 y nº NUM001 inscritas en el Registro de la Propiedad nº 6 de Las Palmas, por título de aportación en la ampliación de capital arriba descrita 2º finca nº NUM006 inscrita en el Registro de la Propiedad nº 5 de Las Palmas , adquirida en escritura pública otorgada el 21 de agosto de 2002, indicándose que las cantidades percibidas por el arrendamiento de este inmueble eran, al tiempo de dictarse el acuerdo de declaración de responsabilidad, los únicos ingresos percibidos por Acigar Marketing 3º finca nº NUM007, inscrita en el Registro nº 1 de Telde, conformada por una planta sótano de una nave industrial de NUM008 se adquiere en escritura pública otorgada el 1 de octubre de 2004, afirmando la Recaudación que el efectivo necesario para su compra se obtiene del fruto de la venta, el día anterior (30 de septiembre de 2004), de la finca nº NUM003, adquirida en 1997 e inscrita en el Registro de la Propiedad nº 5 de Las Palmas a la entidad Rivacoba S.L. por el precio de 570.000 €.

f) partiendo de que el mismo día que entra en la cuenta 572 "bancos" de la recurrente la cantidad de 569.953,25 € ingresados por Rivacoba, salen 119.612,83 € con cargo a la cuenta 570 "caja" figurando como concepto "nave Las Torresa , la Recaudación aprovecha el análisis de esta última operación inmobiliaria para trazar la corriente financiera entre el Sr. Jesús Luis y Acigar Marketing que resume en este juicio : la financiación necesaria para la correspondiente inversión en la construcción y mejora de los inmuebles de Acigar, que le permite obtener una importante plusvalía en el momento de la venta, proviene del propio administrador D. Jesús Luis , el cual adelanta las cantidades necesarias durante los años en los que, a su vez como administrador de Anera Construcciones estaba dejando de ingresar la correspondientes deudas tributarias, y que en el momento oportuno, con la consecución de liquidez le son devueltas mediante transferencias o ingresos en entidades de crédito.

g) la Recaudación recuerda, por lo que se refiere a la calificación de su naturaleza jurídica, que Acigar Marketing presentó declaración del Impuesto sobre Sociedades, desde su constitución hasta el ejercicio 2006, inicialmente como sociedad en transparencia fiscal y, desde 2004, haciendo uso del modelo 225 relativo a Sociedades Patrimoniales. En el año 2007 presentó la declaración simplificada de dicho impuesto (modelo 201) al desaparecer el régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales tras la aprobación de la Ley de IRPF (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) con efectos desde 1 de enero de 2007, haciendo constar que su activo viene conformado por bienes no afectos a actividades económicas.

A partir de los hechos relatados, la Sala concluye que, en efecto, la Administración ha efectuado una aplicación retroactiva del artículo 43.1h) de la Ley General Tributaria de 2003, que debe recordarse se incorporó al texto legal originario por el artículo 5.5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Se convendrá que no concurrirá la aplicación retroactiva de este precepto cuando la totalidad de los presupuestos de hecho que conforman su hipótesis normativa acontecen con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 36/2006, la cual tuvo lugar al día siguiente de su publicación en el BOE, en fecha 30 de noviembre de 2006; y a la inversa, que se incurre en su aplicación retroactiva cuando ocurre lo contrario, de modo que alguno de los elementos de la descripción típica se realizaron con anterioridad a tal fecha.

Ni el acuerdo de derivación de responsabilidad, primero, ni el TEAC después parecen reparar que, en consecuencia, el respeto a la irretroactividad de las normas desfavorables o restrictivas de derechos es incompatible con que los actos de utilización abusiva de la persona jurídica instrumentalizada que constituyen el corazón del artículo 43.1 h) hayan tenido lugar con anterioridad a la vigencia de esta medida legal antifraude.

En realidad, Recaudación y TEAC centran la mayor parte de sus esfuerzos en explicar la relación de control entre el Sr. Jesús Luis y Acigar Marketing, la cual en cierto modo se presume dada su admitida condición de sociedad patrimonial, lo que les lleva a descuidar el aspecto clave consistente en la instrumentalización de la recurrente,

incurriendo además , en el error legal de predicar durante buena parte de su narrativa la confusión o desviación patrimonial como el efecto de la relación bilatera entre ambos.

Entendemos que la desviación, sin la cual no puede hablarse en propiedad de utilización abusiva de persona jurídica, exige la presencia en el extremo del vínculo de la sociedad deudora principal, es decir, de Anera Construcciones.

Es opinión de la Sala, a menos que se pretenda consagrar un relato desconectado de la realidad de las cosas en el que brille por ausencia la lógica económica latente en todo intento de fraude en perjuicio de la Hacienda Pública, es claro que la desviación patrimonial de que se trata debe conectar Anera Construcciones con Acigar Marketing, bien que sea por conducto del Sr. Jesús Luis, dada su relación personal con ambas entidades.

Y lo cierto es que, bien es verdad que de forma harto sucinta, la Recaudación parece comprender y explicitar esta hipótesis en la forma que se recoge, por transcripción, en la letra f) del relato precedente, al conjeturar que las cantidades debidas pero no ingresadas por Anera en los ejercicios 1999 y 2000 tenían como destinataria final a la recurrente, Acigar Marketing, convertida en la sede en que se patrimonializaron adquisiciones inmobiliarias cuya financiación, merced al control del Sr. Jesús Luis en calidad de administrador de la primera, provenía mediatamente de la deudora principal, en una suerte de relación en cadena ideada con el fin de poner a salvo de la Hacienda Pública las deudas tributarias no ingresadas en su momento.

Sucede que los actos en que se materializa esta estrategia de ocultamiento en cadena por la que los fondos de Anera terminan financiando las adquisiciones patrimoniales de Acigar tienen lugar antes de noviembre de 2006, tal como se acredita en la secuencia de antecedentes expuesta por el Tribunal. No puede ser otra nuestra conclusión de tener en cuenta que el patrimonio inmobiliario cuya tenencia se residencia en Acigar Marketing es el resultado de adquisiciones de fecha anterior a la entrada en vigor de la de la Ley 36/2006.

Debe quedar claro que la Sala no entra a juzgar la validez jurídica de la utilización por la Administración de la prueba de presunciones por la que, a partir de un hecho admitido ( la falta de ingreso de deudas tributarias del deudor principal) se presume que su importe constituye la fuente de financiación de las adquisiciones de Acigar, pues le es suficiente constatar que, admitiendo a título de hipótesis que esta operación intelectual responde a hechos veraces, queda en pie la tesis de la aplicación retroactiva del título jurídico por el que se constituye a la recurrente en responsable subsidiaria de las deudas del Sr. Jesús Luis.

No siendo dudoso que la retroactividad de normas tributarias desfavorables carece de amparo legal, la consecuencia es que procede la estimación del presente recurso, con anulación del acuerdo del TEAC recurrido, y del acuerdo de derivación de responsabilidad de que trae causa.

#### **Segundo.** *Costas procesales.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede imponer a la Administración vencida el pago de las costas procesales, hasta un máximo de 3.000 € .

### **FALLAMOS**

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso- administrativo 1017/2020 interpuesto por la Procuradora Sra. MANTECÓN LEÓN en nombre y en representación de ACIGAR MARKETING S.L. contra acuerdo del TEAC de 8 de junio de 2020, al que se refiere el antecedente primero de esta sentencia, que dejamos sin efecto, al igual que hacemos con el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria de que trae causa.

Con imposición a la Administración recurrida del pago de las costas procesales, hasta un máximo de 3.000 € .

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.