

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ024999

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia de 31 de enero de 2007

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6991/2001

### SUMARIO:

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad por adquisición de explotaciones y actividades económicas. Calificación de la responsabilidad. Responsabilidad solidaria. Aplicación de la teoría del levantamiento del velo. Transmisión patrimonial de la entidad matriz a una de sus filiales, desapareciendo la primera del mundo económico por la prohibición de concurrencia y posteriormente del mundo jurídico a través de un proceso de quiebra voluntaria.** Los mismos principios que se invocan en la STS de 19 de abril de 2003, rec. núm. 5327/1998, justifican que, a partir de la apreciación de «sociedad única» y «confusión de patrimonios», se afirme que en el caso de autos estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria en la obligación o deuda, que ni tan siquiera exige acto de derivación. Esta argumentación resulta incompatible con la calificación de sucesión a título universal, ya que, apreciada la existencia de sociedad única y confusión de patrimonios, no es posible afirmar al mismo tiempo, la existencia de una sucesión. Dicho de otra forma, si en función de la aplicación de una presunción, como aquí ocurre, se supera la doctrina de la personalidad jurídica, no puede existir sucesión de tipo alguno ya que esta se basa en la independencia de personalidades.

### PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), arts. 37 y 72.

### PONENTE:

*Don Manuel Martín Timón.*

### SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta y uno de enero de dos mil siete.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, integrada por los Excmos. Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación, número 6991/01, interpuesto por la Procuradora D.ª C... H... V..., en representación de SECURITAS SEGURIDAD DE ESPAÑA, S.A., contra Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 3 de octubre de 2001, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 482/2000, en materia de recaudación tributaria.

Ha comparecido como parte recurrida, EL ABOGADO DEL ESTADO, en la representación que legalmente ostenta.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia aquí recurrida, expone como hechos a tener en cuenta, en los que respecta a las relaciones entre las entidades ESABE EXPRESS, S.A. y ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A., -esta última, hoy recurrente, si bien que con el nombre de SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, S.A.-, los siguientes:

«1. La sociedad ESABE EXPRESS S.A. ejercía, al menos desde principios de la década de 1980, las actividades de transporte y custodia de fondos y vigilancia y seguridad, figurando de alta en los epígrafes 711.23 (transporte de mercancías) y 999.0 (otros servicios) de la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales.

2. ESABE EXPRESS fue creando en prácticamente todo el territorio nacional sociedades filiales, hasta un total de 16 sociedades, cuyas denominaciones se expresan seguidamente, con indicación entre paréntesis de los porcentajes de participación que la sociedad matriz mantenía en la sociedad filial:

- Esabe Seguridad Cataluña (84,18%).
- Esabe Seguridad Vizcaya (100%).
- Esabe Seguridad Galicia (100%).
- Esabe Seguridad Guipúzcoa (100%).
- Esabe Seguridad Castilla-La Mancha (100%).
- Esabe Seguridad León (100%).
- Esabe Seguridad La Rioja (100%).
- Esabe Seguridad Murcia (100%).
- Esabe Seguridad Asturias (100%).
- Esabe Seguridad Canarias (100%).
- Esabe Seguridad Cantabria (100%).
- Esabe Seguridad Andalucía (96,48%).
- Esabe Seguridad Levante (88,11%).
- Esabe Seguridad Aragón (100%).
- Esabe Seguridad Extremadura (100%).
- Esabe Seguridad Madrid (100%).

3. Como reconoce la demandante, ESABE SEGURIDAD MADRID fue constituida el 25 de septiembre de 1989, y se dio de alta en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales, epígrafes 713.35 (servicios combinados de transporte y custodia) y 999.0 (otros servicios), pero estuvo sin contenido ni actividad hasta finales del ejercicio de 1991, en que, con fecha 26 de noviembre, se dio de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas, grupo 849.4, que corresponde a los servicios de custodia, seguridad y protección. Dichos servicios en el ámbito de la Comunidad de Madrid eran prestados por ESABE EXPRESS.

4. El 1 de octubre de 1991 ESABE EXPRESS transmite sus activos y cede sus contratos a ESABE SEGURIDAD MADRID, que inicia en esa fecha su actividad. ESABE SEGURIDAD MADRID amplía su capital (de 10 millones de pesetas) en 632 millones de pesetas, suscribiendo el aumento ESABE EXPRESS, que compensa este importe con un crédito que la sociedad matriz mantenía con la sociedad filial, como consecuencia de la transmisión de activos realizada.

ESABE EXPRESS da de baja a 1.121 trabajadores el 30 de septiembre de 1991, que causan alta el 1 de octubre de 1991 en ESABE SEGURIDAD MADRID. Algo más tarde, el 30 de abril de 1992, otro grupo de 25 trabajadores es dado de baja en ESABE EXPRESS y al día siguiente es alta en ESABE SEGURIDAD MADRID, y el 1 de abril de 1992 otro grupo de 51 trabajadores causa baja en ESABE EXPRESS y alta en ESABE SEGURIDAD MADRID.

En esas fechas, septiembre de 1991, indistintamente ESABE EXPRESS y ESABE SEGURIDAD MADRID comunican a las empresas con las que tienen contratados servicios, como IFEMA Recintos FERIALES Juan Carlos I, Instituto Nacional de la Seguridad Social, Ministerio de Cultura, Ministerio de Justicia y Dirección General del Tesoro, que "siguiendo con la política de descentralización empresarial...los Servicios de Vigilancia que hasta ese momento venía prestando ESABE EXPRESS serán prestados por la nueva Sociedad denominada ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A., empresa participada en un 98% por ESABE EXPRESS, S.A., contando para ello con cuantos medios humanos (personal directivo/plantilla de Vigilantes Jurados/Guardas de Seguridad) y material mobiliario, instalaciones, emisoras, vehículos, armamento, armeros, medio de comunicación, contaba ESABE EXPRESS, S.A. ...en base a los acuerdos de cesión de servicios y medios adoptados por los Consejos de Administración de ambas sociedades..."

5. El 30 de diciembre de 1991 ESABE EXPRESS vende a DANSIKING A/S y bajo el afianzamiento de SECURITAS A.B., el 100% del capital social en las empresas filiales a que antes se ha hecho referencia (o su completa participación en el capital social en los 3 casos en los que no poseía el 100%).

En la cláusula Undécima ESABE EXPRESS, por medio de su representante en el acto de la venta, D. I..., hace constar que [apartado 4) "...las retenciones sobre el Impuesto Retenciones Personas Físicas y sobre cualquier otro tributo se han realizado con estricto cumplimiento de las normas legales aplicables... (y al principio de la cláusula undécima)]"...manifiesta y garantiza que no existen deudas ni obligaciones de las sociedades que no estén debidamente contabilizadas. Y de la misma manera responderá el vendedor frente al comprador de cualquier reclamación de terceros que, formulada contra estas sociedades con posterioridad al 31-XII-91, esté basada en hechos anteriores a la fecha en que se entreguen las acciones..."

También se compromete ESABE EXPRESS a no concurrir con las empresas vendidas durante 10 años desde la fecha del contrato, en operaciones de vigilancia, guardería o transporte de fondos, y otras que sean competitivas con las actividades, negocios y operaciones que las sociedades cuyas acciones se venden han desarrollado durante el último año.

6. El 5 de mayo de 1992 el Juzgado de 1.ª Instancia n.º 34 de Madrid declaró a ESABE EXPRESS en situación de quiebra voluntaria.

7. La Junta General Extraordinaria de Accionistas de ESABE SEGURIDAD MADRID (con la presencia del accionista único, titular del 100% del capital social) acordó cambiar su denominación por la de SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, con la consiguiente modificación del artículo 1.º de sus Estatutos Sociales, lo que se protocolizó en escritura pública el 16 de septiembre de 1993.»

Consta en el expediente administrativo la documentación acreditativa de los hechos enunciados, y, desde luego, fotocopia cotejada de copia de la escritura de venta de 30 de diciembre de 1991, antes referida, en la que D. I..., en nombre de ESABE EXPRESS, S.A., vende a DANSIKRING A/S, las acciones de todas las sociedades ESABE, haciéndose constar que «la transmisión se refiere al 100% del capital en todas las empresas, excepto ESABE CATALUÑA, ESABE LEVANTE Y ESABE ANDALUCÍA... En las restantes sociedades, ESABE EXPRESS, S.A., ha adquirido de los Sres. I..., C... F... y A... las minorías porcentuales con anterioridad a esta fecha y las vende conjuntamente (por el 100%) a DANSIKRING A/S», así como que el precio es el de cuatro mil seiscientos sesenta y siete millones de pesetas, precio que habría de satisfacerse de la siguiente forma: a) dos mil quinientos millones de pesetas, al contado, simultáneamente con la transmisión de las acciones; b) dos mil ciento sesenta y siete millones de pesetas, mediante subrogación del comprador en la deuda que ESABE EXPRESS, S.A., tenía con PROSEGUR TRANSPORTES BLINDADOS, S.A. Sin embargo, también se pactó -cláusula Tercera. A- que la empresa compradora facilitaría la cantidad de 1.333 millones de pesetas a las 16 Compañías cuyas acciones se transmitían, para el pago de la deuda neta que las mismas tenían con ESABE EXPRESS, S.A., debiéndose hacer el pago el día de la transmisión de las acciones y en el caso de que el saldo neto deudor fuera superior a la expresada cifra, la diferencia se abonaría por DANSIKRING, A/S., a ESABE EXPRESS, S.A., con arreglo a las condiciones que se señalaban.

Consta también en el expediente, copia del contrato privado suscrito en la misma fecha anteriormente indicada, de 30 de diciembre de 1991, y susceptible de elevarse a público, por la que ESABE EXPRESS, S.A., otorgaba, por 10 años -con prórroga de otros 10 años, si no existiere denuncia-, a las licenciatarias -DANSIKRING A/S y las 16 Compañías ESABE SEGURIDAD- las marcas ESABE, logotipo identificativo y nombre comercial, en el concertado royalty de 6.000 millones de pesetas, pagaderos en la forma y plazos indicados en el referido contrato. La empresa DANSIKRING A/S asumía solidariamente la deuda por royalty de cesión, en su condición de codeudor solidario y SECURITAS A.B, afianzaba, solidariamente y con renuncia expresa a los beneficios de división, excusión y orden, a DANSIKRING, S.A., y a las 16 Compañías ESABE SEGURIDAD, por todas las prestaciones pactadas.

### **Segundo.**

La Dependencia de Recaudación de la Agencia Estatal Tributaria seguía expedientes administrativos contra ESABE EXPRESS S.A. por los Impuestos sobre el Valor Añadido, Sociedades, Renta de Personas Físicas (retenciones), Transmisiones Patrimoniales y Recursos eventuales, por importe, incluidos intereses de demora, de 1.428.446.645 pesetas.

Sin embargo, a la vista de los antecedentes antes expuestos, el Departamento de Recaudación dictó resolución, en 14 de diciembre de 1993, en la que, con base en el artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, declaró responsable solidario de la totalidad de la deuda tributaria de ESABE EXPRESS, S.A., a ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A.

El referido Acuerdo, tenía como soporte entender que se daban los requisitos necesarios para la aplicación de dicho precepto, y en concreto: 1.º Sucesión en la titularidad de la actividad económica y continuación de esta última y 2.º transmisión de la empresa en sentido unitario, a cuyos efectos, se ponía de relieve la transmisión de elementos humanos (a través de los contratos de trabajo) y materiales (que comprendía activos diversos enumerados en el apartado quinto de la resolución, elementos de transporte, contratos de prestación de servicios, enumerados en apartado noveno de la resolución, nombre comercial y marca ESABE, logotipo identificativo y KNOW-HOW necesario para operar), por la compra por ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A., a ESABE EXPRESS S.A., de los activos necesarios para llevar a cabo la actividad.

Notificado el Acuerdo anterior en 17 de enero de 1994, la entidad SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, S.A., -nombre adoptado por ESABE SEGURIDAD MADRID, según acuerdo de su Junta General extraordinaria de accionistas, de 1 de septiembre de 1993-, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimada por resolución de 4 de diciembre de 1996, sin perjuicio de ordenar la práctica de nuevas liquidaciones, con arreglo al fundamento jurídico décimo de aquella, en el que se razonaba la necesidad de revisar las sanciones en los supuestos que se enumeraban, en los que la Ley 25/1995, de modificación de la Ley General Tributaria, resultaba más favorable.

### **Tercero.**

Como no se conformara con la anterior resolución, la representación procesal de SECURITAS ESPAÑA, S.A., interpuso contra la misma, recurso contencioso-administrativo, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo

de la Audiencia Nacional y la Sección Sexta de dicho Órgano Jurisdiccional, que lo tramitó bajo el número 482/2000, dictó sentencia, de fecha 3 de octubre de 2001, con la siguiente parte dispositiva:

«DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de SEGURITAS SEGURIDAD ESPAÑA contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 4 de diciembre de 1996. Sin expresa imposición de costas.»

#### Cuarto.

Contra dicha Sentencia preparó recurso de casación la representación procesal de SEGURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, S.A., y luego de su admisión, lo interpuso por medio de escrito presentado en 27 de diciembre de 2001, en el que solicita se dicte sentencia, que estime el recurso, case y anule la impugnada, así como las resoluciones administrativas de la Dependencia Central de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y del Tribunal Económico-Administrativo Central.

#### Quinto.

El Abogado del Estado se opuso al recurso de casación, por medio de escrito presentado en 1 de diciembre de 2003, en el que solicita se dicte sentencia, declarando no haber lugar a casar la recurrida, con imposición de costas a la recurrente.

#### Sexto.

El Auto de esta Sala (Sección Primera) de 11 de septiembre de 2003, declaró la inadmisión de recurso de casación respecto de las liquidaciones reseñadas en el Fundamento Jurídico Tercero, en el que se señalaba:

«En el presente recurso, aunque la cuantía se fijó en 1.329.002.861 pesetas debe tenerse en cuenta que la resolución recurrida trae causa del Acuerdo de 14 de diciembre de 1993, del Jefe de la Dependencia Central de Recaudación, por el que se produjo la derivación de responsabilidad solidaria de la recurrente por las deudas tributarias contraídas por Esabe Express, S.A., entre las que figuran las siguientes, inferiores todas a la *summa gravaminis* que exige el artículo 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción para que la sentencia impugnada sea susceptible de recurso de casación:

N.º Liquidación Objeto Importe Deuda:

A2860380890082848 IRPF 1/92 24.902.121 pts.  
A2860380890051950 IVA 7/91 24.867.857 pts.  
A2860380890051960 IVA 8/91 21.856.284 pts.  
A2860380890089591 IVA 12/91 18.214.102 pts.  
A2895080010007779 SOC. 85 6.288.335 pts.  
A2895080010007780 SOC. 86 6.072.775 pts.  
A2895080010007790 SOC. 87 2.190.375 pts.  
A2895080010007801 SOC. 88 5.822.839 pts.  
A2860380890104353 Int. DEMORA 184.849 pts.  
A2860380890104353 Ac. Jur. Docum. 7.158.546 pts.  
M1701880290000011 Rec. Eventuales 1.063.680 pts.  
A2860380890049837 IRPF 10/91 23.249.875 pts.  
A2860380890049860 IRPF 11/91 14.447.821 pts.  
A2860380890051993 IVA 10/91 6.649.207 pts.  
A2860380890052026 IVA 11/91 9.147.475 pts.  
A2895080890002125 Trans. Patrimon. 5.538.410 pts.  
M1900080210000050 Rec. Eventuales 600.000 pts.  
A2860308900017167 Int. Demora 820.695 pts.

Por otra parte, la liquidación A2895080010006063 por importe de 139.510.169 pesetas responde a la acumulación de una pluralidad de deudas tributarias por retenciones a cuenta de I.R.P.F., correspondientes a los ejercicios 1985, 1986, 1987 Y 1988, figurando en el Acta de liquidación las siguientes cantidades: por cuota, 10.633.361, 11.196.529, 11.868.321 y 12.699.103 pesetas, respectivamente, por intereses de demora 8.063.874, 6.419.752, 5.156.379 Y 3.876.879 pesetas, respectivamente, y como sanciones 15.950.042, 16.794.794, 17.802.481

Y 19.048.654 pesetas, también respectivamente, cantidades todas que individualmente consideradas tampoco superan la cifra de 25 millones de pesetas.

Y respecto a la liquidación A2895080010009088, ascendente a un total de 276.837.005 pesetas, consecuencia de la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo por I.V.A. correspondiente a los ejercicios 1986 y 1988, la liquidación que figura en el Acta n.º 0628662 5 para el año 1986 es de 10.813.105 pts., por cuota, 6.157.248 pts., por intereses de demora, y 16.219.657 pts., por sanción; y respecto al ejercicio 1988, aunque la cuota asciende a 86.964.878 pts, hay que tener en cuenta que corresponde al ejercicio completo, por lo que es razonable suponer que el importe de cada una de las liquidaciones trimestrales no ha superado la cantidad de 25 millones de pesetas. Por otra parte, la Resolución de 4 de diciembre de 1996, del Tribunal Económico-Administrativo Central, dispone que las sanciones correspondientes a los años 1986, 1988 Y 1991 deben nuevamente liquidarse al 85 por 100 de las cuotas, por lo que su definitivo importe tampoco podrá exceder del límite antes señalado.

Por último, lo mismo ocurre respecto a la liquidación por IVA 9/91, cuyo importe total es de 26.627.576 pesetas, ya que la cuota asciende a 22.189.647 pesetas y el recargo a 4.437.929 pesetas.

Procede, pues, declarar la inadmisión del presente recurso en relación con las liquidaciones anteriormente examinadas con arreglo a lo previsto en los artículos 93.2.a) y 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción, al no ser la sentencia impugnada, respecto de ellas, susceptible de recurso de casación.»

### **Séptimo.**

Habiéndose señalado para votación y fallo del presente recurso, la audiencia del día 30 de enero de 2007, en dicha fecha tuvo lugar referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Como se ha expresado en los Antecedentes, el Departamento de Recaudación dictó resolución, en 14 de diciembre de 1993, en la que, con base en el artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963, declaró responsable solidario de la totalidad de la deuda tributaria de ESABE EXPRESS, S.A., a ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A.

Contra esta resolución, la entidad SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, S.A. -nuevo nombre de ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A.-, interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, impugnando el acto de derivación de responsabilidad con base en entender que: 1.º no era aplicable el artículo 72 de la Ley General Tributaria, por cuanto solo había existido una sucesión parcial, afectante solo a los servicios de vigilancia jurada y seguridad y transporte y custodia de fondos y limitada desde el punto de vista territorial; 2.º no era aplicable el artículo 72 a los impuestos personales, ni a las deudas motivadas por retenciones sobre los rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario y profesionales; 3.º tener la responsabilidad carácter subsidiario o, en su caso, defectos de trascendencia invalidatoria; y 4.º falta de documentación, indicios de duplicidad impositiva, inclusión de conceptos accesorios no exigibles o exigencia en relación con hechos imponible anteriores a la cesión a ESABE MADRID, S.A.

El Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución desestimatoria, de fecha 4 de diciembre de 1996, en la que se realizaba un planteamiento del problema en los siguientes términos:

«TERCERO. La aplicación del artículo 72 de la Ley General Tributaria, conforme al cual “las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas... serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad”, requiere, como se señala en el acuerdo impugnado, que se den una serie de requisitos que además, dado el principio constitucional de la personalidad de las medidas sancionadoras, la jurisprudencia tiende a interpretar en sentido restrictivo respecto de su aplicación (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 marzo 1995). El primero de estos requisitos, esto es, el que la sucesión de una empresa por otra se haga en virtud de un título jurídico concreto, se cumple sobradamente en este caso, como se pone de relieve en el acuerdo impugnado, está documentado en el expediente y el reclamante no lo niega, en virtud del Acuerdo entre Esabe Express y Esabe Seguridad Madrid, de 1 octubre 1991, en el que se verifica la sucesión en las actividades de una empresa por otra con la contraprestación financiera que allí se estipula -la adquisición íntegra de la ampliación de capital de la empresa sucesora- que hasta entonces estaba inactiva y tenía un capital de diez millones de pesetas -por importe de 632.351.000 pesetas-»

A lo anterior, seguía el siguiente fundamento, relativo a las relaciones del grupo social:

«CUARTO. La misma documentación acreditativa de esta transmisión de actividades, verdadera compraventa con una contraprestación en pago tan singular, arroja ya dudas sobre la transparencia real de las relaciones entre Esabe Express y las 16 filiales regionales, en que se fundamentan por la parte reclamante en buena medida sus pretensiones. Las filiales, constituidas en su mayor parte por las mismas personas que configuraban los órganos rectores de la entidad matriz, se mantuvieron inactivas -así en el caso concreto de Esabe Seguridad Madrid- desde su creación hasta fecha muy posterior y llama la atención la transferencia de actividades a esta última a 1 de octubre de 1991, cuando muchas de las actas de inspección tributaria son del 9 de ese mismo mes -lo que revela la existencia anterior de diligencias previas- y tenía necesariamente que estar gestándose la transferencia en bloque de la empresa matriz y de sus filiales a un adquirente extranjero, formalizada menos de tres meses después. El examen del expediente ratifica, además, la artificiosidad de buena parte del montaje de las filiales de Esabe Express. El propio reclamante aporta, en apoyo de sus argumentos, las actas de los respectivos Consejos de Administración de Seguridad Guipúzcoa, Seguridad Cantabria, Seguridad Castilla y León, Seguridad Asturias, Seguridad Aragón, Seguridad Extremadura y Seguridad Canarias, en las que se acepta la asunción por cada una de ellas de los servicios que en sus respectivos territorios venía prestando Esabe Express en las condiciones ofertadas por esta última. En todas ellas figuran como presentes los señores I... como presidente (lo era, además, de Esabe Express) y C... F... como secretario (era administrador de Esabe Express). Todas estas sesiones de los respectivos Consejos de Administración se celebran, según consta en las actas, en el domicilio social de cada filial, el día 29 de abril de 1989, a las horas que se recogen en el acta correspondiente. De esta forma resulta que, en la fecha indicada, los Señores I... y C... F... se encontraron: a las 9.30 de la mañana, en el Paseo de Isabel la Católica, N.º..., Valladolid, Sede de Esabe Seguridad Castilla-León; a las 10 horas, en la Gran Vía del escultor Salzilla, N.º..., Murcia, sede de Esabe Seguridad Murcia, a las 11 horas, en la Avenida de Villanueva, N.º..., Badajoz, sede de Esabe Seguridad Extremadura; a las 12 del mediodía, en Alfonso I, N.º..., Zaragoza, sede Esabe Aragón; a las 12,30, en Muñoz Degraín, N.º..., Oviedo, sede Esabe Seguridad Asturias; a las 13,30 en la Avenida de Juan XXIII, N.º..., Las Palmas, sede de Esabe Seguridad Canarias; a las 16,00 en el Paseo de Alza, N.º..., San Sebastián, sede Esabe Seguridad Guipúzcoa, y en hora no precisada, el mismo día y con el mismo fin, en la sede de Esabe Seguridad Cantabria, en Santander. Sin desconocer el evidente progreso que suponen los modernos medios de transporte, no dejaría de maravillar la facilidad de desplazamiento de las personas indicadas si no fuese patente que se trata de una inmensa ficción jurídica, una de cuyas finalidades era, con toda probabilidad, la de diluir las responsabilidades financieras de la empresa matriz para hacer más verosímil la cláusula decimoprimera, 4, del contrato de transmisión de... de 30 de diciembre de 1991, en la que el vendedor -el Sr. I... en nombre de Express-, efectúa la siguiente manifestación “como base esencial para el comprador a la hora de prestar su consentimiento a este contrato: (...). 4. Las retenciones sobre Impuestos Retención Personas Físicas y sobre cualquier otro tributo se han realizado con estricto cumplimiento de las normas legales aplicables. Las declaraciones presentadas por las sociedades cuyas acciones se venden por cualquier tributo estatal, autonómico o municipal, se han presentado con estricto cumplimiento de la normativa vigente y sin retraso alguno y la cuota resultante de tales declaraciones se ha pagado a su debido tiempo”.

Por último, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central razonaba su fallo, en lo que aquí interesa, del presente modo:

«QUINTO. De lo expuesto se deduce que, aun admitiendo la tesis del reclamante de que Esabe Seguridad Madrid solamente se hizo cargo en teoría de parte de los servicios de Esabe Express, lo cierto es que incluso en tal caso las personas jurídicas en que se fragmentó la empresa matriz constituían una unidad solidaria de gestión; y que si las deudas tributarias de Exabe Express eran exigibles en conjunto a sus filiales, por ser todas concurrentes en los hechos imponibles imputables a la misma, la exigibilidad íntegra de la deuda a cualquiera de los responsables sería correcta, a tenor de los artículos 34 y 37.5 (hoy 37.6) de la Ley General Tributaria. Todo ello se corrobora con el hecho patente de que la entidad que impugna en este momento el acuerdo de derivación lleva la expresiva denominación de Securitas Seguridad España, nombre que adquirió Esabe Seguridad Madrid el 16 de septiembre de 1993, y no es sino una de las empresas transferidas en bloque por Esabe Express a Securitas A.B. en diciembre de 1991».

SEXTO. En conclusión, debe darse por probado que hubo efectiva y real transmisión por título jurídico de Esabe Express a Esabe Seguridad Madrid, que ello determina la exigibilidad a esta de las deudas y responsabilidades de la primera y que no solamente existió esa transmisión, sino que hubo sucesión en la actividad a título global, y no simplemente de elementos parciales, subsistiendo la actividad económica según se desprende de la misma asunción de servicios de la empresa sucedida por la sucesora, por lo que se cumplen todos los requisitos legales establecidos en el artículo 72 de la Ley General Tributaria para que sea procedente la derivación de responsabilidad que se impugna, dentro de los más estrictos límites fijados por la doctrina y por los autores.

SÉPTIMO. No obstan a la conclusión anterior las restantes alegaciones que al respecto se hacen por la reclamante, tales como la supuesta discrepancia entre el número de vehículos transferidos de una a otra sociedad,

pues incluso las cifras manejadas -referidas a 1993, no octubre de 1991- son expresivas del hecho evidente de la sucesión de activos, ni que en el expediente obran un cierto número de subrogaciones contractuales que el reclamante considera de insuficiente valor probatorio, pues es evidente que la Administración Tributaria se limitó a solicitar información de algunas entidades oficiales que tenían contratados servicios de seguridad con Esabe Express y en casi todos los casos se obtuvo la confirmación de, al menos, la solicitud de subrogación hecha por el titular de los contratos en favor de su sucesora. Menos relevancia cabe dar a la afirmación de que no todos los trabajadores de Esabe Express pasaron a la interesada y viceversa, cuando obra en el expediente el oficio de Esabe Express de 4 de octubre de 1991 dirigido a la Agencia del Instituto Nacional de la Seguridad Social correspondiente adjuntando un listado de trabajadores que causan baja el 30 de septiembre anterior en la citada empresa y alta el 1 de octubre en Esabe Seguridad Madrid, listado de 42 páginas y 1.121 trabajadores, cifra de por sí expresiva.

OCTAVO. Comprobada la efectividad de la transmisión y la aplicabilidad del artículo 72 de la Ley General Tributaria, procede determinar ahora el carácter y alcance de la responsabilidad que en ese concepto se deriva y que el acuerdo entiende solidaria, en tanto el reclamante estima que ha de ser subsidiaria. Sobre esta cuestión se ha pronunciado reiteradamente este Tribunal, debiendo transcribirse por su expresividad y por ser posterior a la Ley 25/1995, la Resolución de 25 octubre 1995, en la que se sienta la siguiente doctrina: «En cuanto a la cuestión relativa al alcance de la responsabilidad, se establece en los artículos 72.1 de la Ley General Tributaria y 13 del Reglamento General de Recaudación. Abarca "las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de la explotación o actividad económica", afirma el primero de los preceptos citados, y por tanto "alcanza a las deudas liquidadas y a las pendientes de liquidación, originadas por el ejercicio de las explotaciones o actividades, incluso las rentas obtenidas por ellas", como explica el artículo 13.1 en su párrafo 2. La resolución del recurso de reposición cita en apoyo de su conclusión el artículo 13.3 del Reglamento General de Recaudación, deduciendo del mismo el carácter solidario de la responsabilidad, y aplicando consecuentemente el artículo 12.2, que determina el alcance de la misma, disponiendo que abarca "a la totalidad del importe exigible al deudor principal por todos los componentes de la deuda tributaria mencionados en el artículo 58 de la Ley General Tributaria". Sin embargo, el análisis del artículo 72, de la Ley General Tributaria y del apartado 1 del artículo 13 del Reglamento General de Recaudación obliga a establecer la verdadera naturaleza del acto de la Administración por el que se exigen al sucesor las deudas y responsabilidades de la empresa a la que sucede; se le declara, en efecto, responsable de las mismas, pero como sucesor. Se está pues en presencia de una asunción de deuda establecida *ex lege*, y por su propia esencia ha de entenderse que lleva implícita la referencia a la totalidad de las deudas de la empresa anterior, puesto que el precepto no limita en este caso los efectos o las consecuencias lógicas de esa sucesión, como hace, por el contrario, el artículo 89.3 de la Ley General Tributaria al regular las obligaciones tributarias que se transmiten a los herederos en la sucesión *mortis causa*. El sucesor, en el citado artículo 72, es considerado sujeto pasivo a partir del momento en que sucede a la otra empresa, aun cuando esta no quede relevada de su obligación de pago; el origen de su responsabilidad determina el carácter objetivo de la misma. Al suceder a otra empresa en una explotación o actividad económica se beneficia, al menos en parte, de los elementos de su activo material e inmaterial y, consecuentemente, de sus obligaciones tributarias. La norma se apoya así en una base económica, extendiendo el círculo de los obligados principales y asegurando con ello el cobro de su tributo. Esto explica que el artículo dedicado a regular este supuesto se coloque dentro de la Ley General Tributaria fuera de los preceptos que establecen el régimen general de la responsabilidad tributaria, porque en estos últimos se desprende que los responsables no son ni sujetos pasivos ni deudores principales; la Ley los coloca "junto" a ellos, como dice gráficamente el artículo 37.1 de la misma en la redacción que le da la reciente Ley 25/1995, de 20 julio. Una prueba adicional de lo que se expone es que, cuando el artículo 10.2 del Reglamento General de Recaudación se refiere a los obligados al pago de las deudas tributarias para el caso de que no lo hagan los deudores principales, separa a los responsables solidarios (letra a) y subsidiarios (letra c), de los adquirentes de explotaciones y actividades económicas (letra b). También abona esta tesis el hecho de que, a pesar de la modificación que la Ley 25/1995 introduce en el apartado 3 del citado artículo 37, a propósito del alcance de la responsabilidad, no se modifica la redacción del artículo 72. De lo expuesto se desprende que el acuerdo impugnado también se ajusta a Derecho al determinar el alcance de la responsabilidad exigible a la sociedad recurrente».

## Segundo.

Por su parte, la Sentencia recurrida, razona su fallo desestimatorio, a través de los siguientes Fundamentos Jurídicos:

«CUARTO. La parte actora impugna la Resolución del TEAC porque entiende que no es de aplicación en este caso el artículo 72 LGT o, en caso de que lo fuera, la responsabilidad de ESABE SEGURIDAD MADRID en relación con las deudas tributarias de ESABE EXPRESS sería subsidiaria, nunca solidaria.

Dice el artículo 72.1 LGT que "Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a

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

El Tribunal Supremo ha mantenido en sus sentencias de 26 de mayo de 1994, y más recientemente, de 24 de septiembre de 1999 y 15 de julio de 2000, que el artículo 72.1 LGT regula una modalidad de sujeto responsable, y que su responsabilidad es incuestionablemente subsidiaria, y no solidaria, por aplicación del artículo 37.2 LGT, que establece que "salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria". Tal pronunciamiento llevó consigo, además, la obligada declaración por el T.S. de nulidad de pleno derecho, con expulsión del ordenamiento jurídico, del inciso del artículo 13.3 del Reglamento General del Recaudación, aprobado por RD 1684/1990, de 20 de diciembre, que calificaba de solidaria a la responsabilidad del adquirente y del transmitente, en los supuestos a que se refiere el artículo 72 LGT, de sucesión en la titularidad o en el ejercicio de actividades económicas.

Ahora, conviene examinar con algo más de detenimiento las dos sentencias del TS citadas en último lugar. La sentencia de 1999 examina el caso de la disolución de una sociedad filial, participada al 100 por 100 por su sociedad matriz, sin liquidación, y con adjudicación de su activo y pasivo a su único socio que es la sociedad matriz, mientras que la sentencia del año 2000 trata de un supuesto de sucesión en la actividad económica distinto, en el que una sociedad adquiere, a través de una subasta judicial, diversas fincas y otros bienes propiedad de otra entidad mercantil.

La Sala considera que el supuesto que ahora enjuiciamos es similar al estudiado en la sentencia del TS de 1999, con la diferencia de que la transmisión patrimonial se produce de la empresa matriz a la filial, de ESABE EXPRESS a ESABE SEGURIDAD MADRID, y es la primera la que desaparece, primero del mundo económico, con la prohibición de concurrencia, y más tarde del mundo jurídico, con el proceso de quiebra voluntaria.

El Tribunal Supremo mantiene que la adjudicación de todo el patrimonio al único socio conlleva la asunción por la sociedad adquirente de todo el pasivo, y en este caso, la adjudicación de los activos de la empresa matriz a la filial, con la extensión que luego comentaremos, ha de producir igual resultado.

La consecuencia de lo anterior es que ya no estamos ante una transmisión a título oneroso o a título lucrativo, *intervivos* o *mortis causa*, de explotaciones o actividades económicas, regulado por el artículo 72 LGT, sino como dice el TS en la sentencia de 1999 ya citada, "... ante un supuesto de sucesión en las obligaciones tributarias como transmisión *in universum ius*, propio de la sucesión *mortis causa* y de los procesos de fusión de sociedades en los que existe transmisión en bloque de sus patrimonios y agrupación de los socios"... Añade la sentencia del T. S. que seguimos que estamos entonces ante "...un supuesto de sucesión universal, y por ello la sucesión de las deudas tributarias devengadas, liquidadas o no, se produce como resultado de la aplicación de las normas mercantiles...»

QUINTO. En suma, no estamos ante la transmisión de una explotación o actividad económica, a la que sean aplicables las disposiciones del artículo 72 LGT, sino ante una sucesión a título universal entre dos sociedades del mismo grupo.

Los hechos que llevan a la Sala a la convicción de que estamos ante un caso de sucesión universal entre ESABE EXPRESS y ESABE SEGURIDAD MADRID, son el masivo traspaso de trabajadores a la sociedad filial, con reconocimiento de la antigüedad acumulada en la sociedad matriz, el traspaso también de directivos, la subrogación en los contratos con terceros, la cesión de medios (instalaciones, vehículos, armamento, etc.), el escaso tiempo (3 meses) transcurrido entre los anteriores traspasos y cesiones y la cesación de la sociedad matriz en su actividad, derivada primero de la asunción de la prohibición de concurrir con las filiales, y otros 4 meses después de la declaración de quiebra voluntaria, y en definitiva, que todas estas operaciones se producen en el seno de un grupo de sociedades con confusión de patrimonios y dirección unitaria.

La confusión de patrimonios se evidencia por el hecho ya comentado de que ESABE EXPRESS era propietaria del 100% del capital de ESABE SEGURIDAD MADRID y de las demás filiales, y la dirección se muestra en la coincidencia de cargos administrativos en las mismas personas, así D. I... era Presidente y Consejero Delegado y D. M... C... F... era Administrador de ESABE EXPRESS y al mismo tiempo eran Presidente y Secretario, respectivamente, de los Consejos de Administración (compuestos de ordinario por ellos 2 y una tercera persona) de al menos las filiales de ESABE SEGURIDAD CASTILLA LEÓN, E.S. MURCIA, E.S. ASTURIAS, E.S. ARAGÓN, E.S. EXTREMADURA, E.S. CANARIAS, E.S. GUIPÚZCOA y E.S. CANTABRIA.

Por tanto se tiene presente que la sociedad transmitente y la adquirente integraban un "holding" o grupo de sociedades, el grupo ESABE, en el que la sociedad matriz poseía el 100% del capital (o porcentajes muy próximos al 100%) de las sociedades filiales. Se trataba de un grupo de sociedades con una evidente estructura de subordinación, en el que ESABE EXPRESS era la sociedad dominante, sin que las sociedades filiales llegaran a tener una voluntad autónoma o independiente de esta.

Estamos ante un grupo de sociedades en el que las sociedades filiales son realmente instrumentos al servicio de la sociedad matriz, de suerte que bajo la apariencia de una pluralidad de sociedades se esconde una sociedad única, que elige y nombra a los órganos administrativos de las sociedades filiales y controla todas sus decisiones. Está fuera de toda discusión que el instituto de la persona jurídica nace para facilitar la actuación en el

tráfico jurídico, y no para eludir el cumplimiento de las responsabilidades legales. Si así fuera, estaríamos ante un fraude de ley, que no impide la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir (artículo 6.º 4 CC.)

En definitiva, la Sala considera que en el caso de autos es aplicable la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 24/9/1999, antes citada, que sostiene que en los supuestos de sucesión a título universal, el adquirente sucede directamente en todas las obligaciones, incluidas las tributarias, sucesión evidentemente más amplia que la contemplada por el artículo 72 LGT. Al no ser aplicable al presente supuesto el artículo 72 LGT, se hace innecesario el estudio de su alcance sobre los diferentes impuestos que integran la deuda tributaria que se reclama, así como sobre naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad que dicho precepto establece.

De acuerdo con indicada doctrina, las deudas tributarias de ESABE EXPRESS, junto con todo su patrimonio, se han transmitido a ESABE SEGURIDAD MADRID, que como ya se ha dicho ha cambiado su denominación social por la actual de SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, con la que ha formalizado su demanda, respondiendo por lo hasta aquí razonado la demandante directamente de dichas deudas.»

### Tercero.

Contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se alza la representación procesal de SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, S.A., a través de la interposición del presente recurso de casación, que basa en los siguientes motivos: 1.º infracción del artículo 24.1 de la Constitución; 2.º infracción del artículo 385.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en cuanto a presunciones judiciales, en relación con la disposición final primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de Jurisdicción Contencioso Administrativa; 3.º infracción de los artículos 24.2 de la Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre y 6.º 1 del Código Civil; y 4.º infracción por aplicación indebida de la doctrina jurisprudencial de esta Sala, contenida en las Sentencias de 26 de mayo de 1994 y 24 de septiembre de 1999.

### Cuarto.

Como se ha expresado con anterioridad, en el primero de los motivos, se alega infracción del artículo 24 de la Constitución, a cuyos efectos, afirma la recurrente que el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de diciembre de 1996, introdujo una cuestión nueva en la controversia mantenida con la Administración, pues esta giraba en torno al tema de la aplicabilidad del artículo 72.1 de la Ley General Tributaria, ya que mientras la Administración consideraba aplicable el precepto, al entender que ESABE MADRID había adquirido en 1 de octubre de 1991, la titularidad de todas las actividades empresariales ejercitadas por ESABE EXPRESS, la actora consideraba que la adquisición llevada a cabo en la fecha antes indicada era parcial, limitada a las actividades de ESABE EXPRESS relativas al transporte de fondos y vigilancia jurada en la Comunidad de Madrid, y además, no todas las deudas y responsabilidades tributarias de ESABE EXPRESS que se pretendían exigir a ESABE MADRID, habían sido generadas como consecuencia del ejercicio por ESABE EXPRESS de las actividades transferidas.

Sin embargo, se sigue argumentando en el desarrollo del motivo que el Tribunal Económico-Administrativo Central, sin salirse del planteamiento inicial, sostuvo además la tesis de que todas las sociedades ESABE estaban sujetas a una unidad solidaria de gestión, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley General Tributaria, en relación con el 37.5 (luego 37.6) de la misma, todas las sociedades ESABE eran responsables solidarias de las deudas tributarias de la matriz ESABE EXPRESS, ya que todas ellas concurrían en la realización de los hechos imposables de las liquidaciones giradas a la referida matriz. Ello, se sostiene, suponía un giro radical, porque mientras el deudor solidario del artículo 34 de la Ley General Tributaria, que concurre con otros a la realización de un hecho imponible, es un sujeto pasivo deudor principal, el responsable por sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas del artículo 72.1 es un tercero ajeno al hecho del que deriva la obligación tributaria y no es sujeto pasivo de la misma, aunque la ley disponga que le sea exigible.

En el escrito de demanda -siempre según la parte recurrente-, se puso de relieve todo lo anterior, así como que los supuestos de los artículos 34 y 37 son diferentes, pues mientras el primero acoge un caso de verdadero sujeto pasivo, el segundo se refiere a un tercero ajeno a la deuda principal y a la realización del hecho tributario al que la ley hace responsable del pago de la deuda. No obstante, se añade a continuación, «la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida no trata esta cuestión de la posible aplicación de los artículos 34 y 37 de la Ley General Tributaria pero, como hizo del Tribunal Económico-Administrativo Central en su día, da un nuevo giro al debate, introduciendo sorpresivamente una cuestión nueva en la litis, como es la de la posible existencia de una sucesión universal por ESABE MADRID de todos los bienes y deudas de ESABE EXPRESS».

Esta actuación, con las consecuencias que lleva aparejada en el orden fiscal, supone la introducción de una cuestión nueva, sin que hubiera habido debate previo referente a ella y «constituye una abierta vulneración del derecho fundamental de defensa consagrado por el artículo 24.1 de la Constitución Española».

Esta imputación que se realiza a la sentencia, en orden a la introducción de «cuestión nueva», se concluye mediante el alegato de que «en apoyo de nuestra tesis citamos el artículo 79.1 de la Ley de la Ley de la Jurisdicción

Contencioso-Administrativa de 1956, que es la aplicable la caso y que ha sido reproducido por el artículo 65.2 de la vigente Ley de 1998, y que obliga al Tribunal que juzgue oportuno que en el acto de la vista o de las conclusiones se traten motivos relevantes para el fallo distintos de los alegados, a que lo ponga en conocimiento de las partes mediante providencia dándoles plazo de diez días para alegar sobre ellos».

Frente a ello, el Abogado del Estado alega que «el motivo debe ser inadmitido, ya que en realidad se está alegando incongruencia y este vicio procesal debe ser alegado al amparo del apartado c) del art. 88.1 y no del apartado d) del mismo precepto»; que el artículo 17 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley de Bases sobre procedimiento económico-administrativo, establece que la reclamación económico-administrativa atribuye al órgano competente para decidirla en cualquier instancia «la revisión de todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y el de reclamación ante el órgano inferior, hayan sido o no planteadas por los interesados»; que, con independencia de ello, «el artículo 24 de la Constitución no puede ser alegado respecto a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo, ya que se trata de un Tribunal Administrativo, que no tiene el carácter de juez o tribunal a efectos de mencionado art. 24»; que es indudable que los órganos jurisdiccionales deben someterse al principio de congruencia y adecuada motivación de sus resoluciones, pero también lo es que, tras la entrada en vigor de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998, ha sido superada la tradicional y restringida concepción del recurso contencioso-administrativo como una mera revisión de los actos administrativos previos, es decir, como un recurso al acto y se ha abierto definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración; que en tal situación la plena jurisdicción de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo puede llevar, sin modificación del acto administrativo impugnado, a motivar las resoluciones jurisdiccionales en cualquier precepto del ordenamiento jurídico, por lo que «si la Audiencia Nacional concluye que no nos encontramos ante una transmisión de explotación de actividad económica propiamente, sino ante una sucesión a título universal entre dos sociedades del mismo grupo, con confusión de patrimonios, la conclusión, por aplicación del art. 37 de la Ley General Tributaria, es la innecesidad del estudio del alcance del art. 72, de la Ley General Tributaria en el supuesto de autos»; que la sentencia de esta Sala de 6 de octubre de 2003 se refiere a un supuesto en el que «la sentencia de instancia, consistente y razonable, sí ha mencionado y tenido en cuenta en los hechos probados los actos y negocios jurídicos por los que se ha producido la sucesión en la actividad y explotación... que ha consistido en vaciar patrimonialmente la primera para desembocar en la falencia de sus obligaciones tributarias, que es un caso claro de fraude de acreedores, en este caso a la Hacienda Pública»; que no existe infracción del artículo 24 de la Constitución, porque ya el Tribunal Económico-Administrativo Central sostuvo la tesis de la unidad solidaria de gestión y que todas las sociedades del mismo grupo eran responsables de las deudas tributarias de la matriz, por lo que la cuestión había sido planteada antes de acudir a la vía jurisdiccional.

Pues bien, a la hora de resolver sobre el motivo de casación planteado, debe partirse de la consideración de que se alega indefensión y el artículo 24 de la Constitución -suficiente título para fundamentar el recurso, según el artículo 5.º 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial-, a lo cual ha de añadirse la conexión entre el derecho invocado y la congruencia de la sentencia. De todo ello, se deriva la admisibilidad, sin duda alguna, del motivo alegado y la necesidad de proceder a su estudio y resolución.

Pasando a hacerlo así, resulta que el planteamiento del recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAC reconduce la controversia a determinar si la sentencia recurrida ha resuelto o no, en forma adecuada, el problema planteado ante la Sala de instancia.

A este respecto, debe señalarse que, como se recuerda constantemente en las Sentencias de esta Sección -últimamente se ha hecho en la de 8 de noviembre de 2006-, «una reiterada doctrina de esta Sala, sentencias, entre otras de 10 de noviembre de 2003 y 23 de febrero de 2004, señala que se incurre en incongruencia, tanto cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda (incongruencia omisiva o por defecto), como cuando resuelve más allá de las peticiones de las partes sobre pretensiones no formuladas (incongruencia positiva o por exceso) y, también, cuando se pronuncia fuera de las peticiones de las partes sobre cuestiones diferentes a las planteadas (incongruencia mixta o por desviación)».

La Ley Jurisdiccional vigente de 13 de julio de 1998 -al igual que la anterior de 27 de diciembre de 1956-, contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias. Así, el artículo 33 de (art. 43.1 de la derogada), establece que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa juzgará dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de las alegaciones deducidas para fundamentar el recurso y la oposición, imponiendo, para comprobar la concurrencia del requisito de congruencia, la comparación de la decisión judicial con las pretensiones y con las alegaciones, aunque estas deben entenderse como motivos del recurso y no como argumentos jurídicos.

Y es que la Sentencia de fecha 5 de noviembre de 1992, de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, señaló los criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, advirtiendo que en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc. ..., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones; y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del

Tribunal que este no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No sucede así con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión, ni constituyen, en rigor, cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un *iter* paralelo a aquel discurso.

Por consiguiente, para determinar si existe incongruencia en una sentencia, es preciso confrontar su parte dispositiva con el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivos (partes), y objetivos (causa de pedir y *petitum*); de manera que la adecuación debe extenderse tanto a la petición, como a los hechos y motivos de la pretensión, sin perjuicio de que, en virtud del principio *iura novit curia*, el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos.

Por ello, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 abril de 1996 ya indicó que el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a reconocer el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente. Y en el mismo sentido, la reciente Sentencia de esta Sala de 15 de noviembre de 2006, se ha declarado que «El principio de congruencia no se vulnera por el hecho de que los Tribunales basen sus fallos en fundamentos jurídicos distintos de los aducidos por las partes siempre que con ello no se sustituya el hecho básico aducido como objeto de la pretensión (SSTS 13 de junio y 18 de octubre de 1991, 25 de junio de 1996, 17 de julio de 2003). Es decir que el principio *iuris novit curia* faculta al órgano jurisdiccional a eludir los razonamientos jurídicos de las partes siempre que no altera la pretensión ni el objeto de discusión».

En el caso presente, en el que la Administración Tributaria había procedido a la derivación de responsabilidad solidaria respecto de ESABE SEGURIDAD MADRID, S.A., frente a la postura de la reclamante, que entendía no ser aplicable el régimen de responsabilidad solidaria, sino subsidiaria y además, limitado, en cuanto a los impuestos afectados y en cuanto a las actividades desarrolladas, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó la reclamación, por considerar, de un lado, que en el artículo 72 de la Ley General Tributaria se contempla una sucesión *ex lege*, y, de otro, que dado el régimen de solidaridad de gestión, existía una concurrencia de sujetos pasivos en la realización del hecho imponible, a la que era de aplicación el régimen de los artículos 34 y 37 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, la sentencia recurrida expone las cuestiones suscitadas por las partes, en los siguientes términos:

«SEGUNDO. La parte actora alega en su demanda que el artículo 72 LGT no puede aplicarse a la cesión de activos realizada en el año 1991 por ESABE EXPRESS a ESABE SEGURIDAD MADRID, por su carácter parcial, que el artículo 72 LGT es inaplicable al Impuesto de Sociedades por su carácter personal, que igualmente es inaplicable a las deudas motivadas por retenciones sobre rendimientos del trabajo personal, del capital mobiliario y profesionales, IVA, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y otros tributos y conceptos accesorios: sanciones, intereses de demora, recargo de apremio y honorarios de liquidador. Expone además la demanda que la responsabilidad que eventualmente pudiera exigirse a ESABE SEGURIDAD MADRID es subsidiaria y no solidaria, por lo que la Administración Tributaria ha incurrido en defectos de consecuencia invalidatoria.

El Abogado del Estado manifiesta que concurren todos los requisitos exigidos por el artículo 72 LGT ya que se ha producido entre ESABE EXPRESS y ESABE SEGURIDAD MADRID una transmisión en la titularidad de una actividad económica, en virtud de un título jurídico, que se refiere al conjunto de la explotación y de la actividad, no a elementos aislados, lo que configura un supuesto de sucesión en la actividad que participa de principios específicos propios, y no participa de la responsabilidad contenida en los artículos 37 y siguientes de la LGT. En estos supuestos el adquirente es sujeto pasivo y, por ello, deudor principal. El sucesor, al igual que el heredero, se subroga en todos los derechos y obligaciones del transmitente.»

Así pues, en la instancia, la demandante y hoy recurrente, siguió defendiendo su tesis inicial de existencia de responsabilidad subsidiaria y no solidaria y además, de carácter limitado, mientras que el Abogado del Estado sostuvo la suya, en torno a la existencia de una sucesión en la actividad, que participa de principios específicos propios y en donde existe subrogación en todos los derechos y obligaciones.

Sobre estas premisas, y aún cuando no sea el único argumento utilizado por la sentencia, esta desestima el recurso contencioso, en la medida en que considera que en el supuesto que se plantea ante el Tribunal, de sustitución en una actividad económica, esta ha tenido su origen en una sucesión a título universal, la cual engloba y comprende, tanto la tesis de la recurrente, como la sostenida por el Abogado del Estado. En este punto, no puede olvidarse que la sucesión a título universal, se encuentra implícitamente incluida en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, pues como viene sosteniendo esta Sección -y de ello son ejemplos las Sentencias de 24 de septiembre de 1999 y la de 6 de octubre de 2003, citada en su escrito por el Abogado del Estado-, el artículo 72 de Ley General Tributaria, contempla un hecho real, consistente en que la actividad o explotación de la que es titular una persona,

pasa a ser realizada por otra persona distinta, por cualquier título, que puede ser la compraventa o cualquier transmisión a título oneroso de la empresa o negocio, la herencia, legado o donación o la vía de la fusión o absorción de sociedades. Todo ello es posible, porque como se decía en la mencionada Sentencia de 24 de septiembre de 1999, el artículo 72 de la Ley General Tributaria «comprende toda clase de transmisión *inter vivos*, pues así ha de interpretarse la expresión "... sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad...", incluso implícitamente la sucesión *mortis causa*, como se deduce de la mención a la aceptación de la herencia a beneficio de inventario». Lo único que ocurre en el caso de la herencia o la fusión o absorción de sociedades, es que se trata de modalidades de sucesión a título universal de las obligaciones tributarias, que tienen su causa y producen sus efectos, con arreglo a normas de Derecho Civil o Mercantil y no de Derecho Tributario.

Pues bien, la sentencia realiza una calificación previa del supuesto que se le plantea, como de sucesión universal y desde ella -en cuanto argumento, que insistimos, no es el único-, desestima el recurso contencioso-administrativo, en la medida en que tal calificación supone el automático rechazo -por contradicción- de la línea argumental de la demandante.

Se trata, en definitiva, de una argumentación propia de la Sentencia recurrida, que excluye y desecha implícitamente, por incompatible, la tesis de la demanda.

Cuestión distinta es que el argumento utilizado en la sentencia impugnada sea o no conforme a Derecho - el artículo 24 de la Constitución no garantiza una resolución judicial acertada-, pero esta cuestión puede ser planteada en el recurso de casación por otros motivos, como efectivamente hace la recurrente, según es de ver a continuación.

Por lo expuesto, se rechaza el motivo alegado.

## Quinto.

En el segundo de los motivos del recurso de casación, se alega infracción de la regulación de las presunciones contenidas en el artículo 385.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en relación con la disposición final primera de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Aun cuando el Abogado del Estado manifiesta que el artículo 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil se refiere a las presunciones legales, y «en el caso de autos no existe ninguna presunción legal, sino simplemente una valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia», es evidente que la parte recurrente se está refiriendo a las presunciones judiciales y buena prueba de ello, es que, con cita de doctrina jurisprudencial, manifiesta que no impugna el hecho base de la presunción judicial, sino la conclusión presuntiva de que en el presente caso ha habido una «sucesión a título universal entre dos sociedades del mismo grupo».

El hecho base es, según la recurrente, el contenido en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de instancia, impugnándose la inferencia que de los hechos expuestos, obtiene la sentencia, esto es la existencia de una sucesión universal, entendiéndose que la quiebra de ESABE EXPRESS, declarada por el Juzgado de Primera Instancia n.º 34 de Madrid el 5 de mayo de 1992, desmiente el carácter pretendidamente universal de la transmisión, pues no es concebible una quiebra sin la existencia de un patrimonio activo liquidable del quebrado en beneficio de una pluralidad de acreedores titulares de créditos contra él, constitutivos de su pasivo.

Para dar la adecuada respuesta a este motivo, debemos partir de que, de conformidad con los criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, en relación con las presunciones judiciales -entre otras sentencias de 18 de febrero de 2004 y 7 de junio de 2005-, para la válida utilización de esta modalidad probatoria, es necesario que concurren los siguientes requisitos: 1.º Que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; 2.º que exista una relación lógica entre tales hechos y la consecuencia extraída; y 3.º que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, como, por cierto, exige ahora de manera expresa el artículo 386.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, párrafo segundo, al señalar que «en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción». O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado. De él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción, como prueba (Sentencia de esta Sala 19 de marzo de 2001).

Ante todo, entiende esta Sala que la apreciación de la existencia de una sucesión «a título universal» no es el resultado de una presunción judicial, sino el de la inclusión de los hechos probados en una determinada categoría jurídica y en definitiva, de una calificación jurídica realizada por el juzgador. Esto queda claro desde el primer momento, cuando tras la enumeración de hechos probados realizados en el fundamento de derecho tercero, señala en el cuarto que: «La Sala considera que el supuesto que ahora enjuiciamos es similar al estudiado en la sentencia

del TS de 1999, con la diferencia de que la transmisión patrimonial se produce de la empresa matriz a la filial, de ESABE EXPRESS a ESABE SEGURIDAD MADRID, y es la primera la que desaparece, primero del mundo económico, con la prohibición de concurrencia, y más tarde del mundo jurídico, con el proceso de quiebra voluntaria». Y posteriormente, tras afirmar que «El Tribunal Supremo mantiene que la adjudicación de todo el patrimonio al único socio conlleva la asunción por la sociedad adquirente de todo el pasivo, y en este caso, la adjudicación de los activos de la empresa matriz a la filial, con la extensión que luego comentaremos, ha de producir igual resultado», para concluir el razonamiento contenido en el referido fundamento jurídico cuarto, afirmando que «La consecuencia de lo anterior es que ya no estamos ante una transmisión a título oneroso o a título lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, de explotaciones o actividades económicas, regulado por el artículo 72 LGT, sino como dice el TS en la sentencia de 1999 ya citada»... ante un supuesto de sucesión en las obligaciones tributarias como *transmisión in universum ius*, propio de la sucesión *mortis causa* y de los procesos de fusión de sociedades en los que existe transmisión en bloque de sus patrimonios y agrupación de los socios... Añade la sentencia del T. S. que seguimos que estamos entonces ante «...un supuesto de sucesión universal, y por ello la sucesión de las deudas tributarias devengadas, liquidadas o no, se produce como resultado de la aplicación de las normas mercantiles....». Y en una explicación no del todo ordenada, ciertamente, la Sentencia trata de reforzar su argumentación con los hechos también enumerados en el Fundamento de Derecho Quinto.

Pues bien, esta Sala no comparte el criterio de la sentencia recurrida, pues la sucesión a título «universal» supone la transmisión de golpe -o como dice la recurrente, *uno acto*-, de un patrimonio, sin necesidad de emplear los medios de transmisión adecuados para cada uno de los elementos que lo componen y supone que el sucesor o adquirente se pone en el mismo lugar que tenía el *tradens* en cada una de las relaciones singulares. Tiene como ejemplo típico, la sucesión hereditaria, pero también existen transmisiones *inter vivos* que suponen sucesión universal, si bien que siempre de carácter tasado, tal como ocurre con los procesos sociales de adjudicación de activo y pasivo, con disolución de las sociedades titulares hasta entonces de los mismos.

En el caso de la Sentencia de esta Sala, de 24 de septiembre de 1999 -que la recurrida cita como paradigma aun cuando en aquella también se hace referencia a la de 26 de mayo de 1994- se contemplaba un supuesto radicalmente diferente del que ahora es objeto de consideración, pues, en efecto, allí se trataba de «disolución de una sociedad con adjudicación de todo su patrimonio a su único socio....», supuesto que inicialmente no se consideró por la doctrina y por el Derecho de Sociedades como una modalidad de fusión, sencillamente porque no había agrupación de socios, pero en el que evidentemente se daba la transmisión universal del patrimonio de la sociedad disuelta, de modo que las deudas tributarias devengadas eran transmitidas *ipso iure* a la sociedad-socio (único). Posteriormente el artículo 250 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, ha considerado la absorción de una sociedad íntegramente participada por otra, como una modalidad de la fusión».

En cambio, ahora, ESABE EXPRESS, S.A., no se disolvió y además se vio sometida a un proceso de quiebra, lo cual justifica por sí solo el rechazo de la existencia de una sucesión a «título universal».

Ahora bien, lo anterior no debe impedir tener en cuenta que la Sala de instancia, en uso de sus prerrogativas, procede también en el fundamento jurídico cuarto a valorar los hechos declarados probados, en función de parámetros que según la jurisprudencia más moderna sirven para proceder a aplicar la denominada doctrina de la superación de la personalidad jurídica o del levantamiento del velo, como son:

1.º «La confusión de patrimonios» que «se evidencia por el hecho ya comentado de que ESABE EXPRESS era propietaria del 100% del capital de ESABE SEGURIDAD MADRID y de las demás filiales», constituyendo todas ellas «un holding o grupo de sociedades, el grupo ESABE, en el que la sociedad matriz poseía el 100% del capital (o porcentajes muy próximos al 100%) de las sociedades filiales», tratándose, en definitiva, de «un grupo de sociedades con una evidente estructura de subordinación, en el que ESABE EXPRESS era la sociedad dominante, sin que las sociedades filiales llegaran a tener una voluntad autónoma independiente de esta»;

2.º La unidad de dirección, demostrada «en la coincidencia de cargos administrativos en las mismas personas, así D. I... era Presidente y Consejero Delegado y D. C... F... era Administrador y Secretario, respectivamente, de los Consejos de Administración (compuestos de ordinario por ellos dos y una tercera persona) de al menos las filiales ESABE SEGURIDAD CASTILLA Y LEÓN, E.S. MURCIA, E.S. ASTURIAS, E.S. ARAGÓN, E.S. EXTREMADURA. E.S. CANARIAS, E.S. GUIPÚZCOA y E.S. CANTABRIA».

Sobre los hechos probados, valorados en la forma expuesta, la sentencia obtiene lo que es la consecuencia de que «estamos ante un grupo de sociedades en el que las sociedades filiales son realmente instrumentos al servicio de la sociedad matriz, de suerte que bajo la apariencia de una pluralidad de sociedades se esconde una sociedad única, que elige y nombra a los órganos administrativos de las sociedades filiales y controla todas sus decisiones».

Esta conclusión, derivada de una -ahora sí- auténtica presunción judicial, podrá gustar o no, pero aparece lógica y razonable y se encuentra en perfecta sintonía con la solución patrocinada por esta Sección en la Sentencia de 19 de abril de 2003, en supuesto en el que concurrían análogas circunstancias a las que ahora estamos

examinando, pues se trataba de una sociedad, donde la mayoría de las acciones correspondían a un socio, dedicada a la actividad de excavaciones y transportes y con una gran empresa de autopistas como único cliente. En determinado momento, se constituyó otra sociedad, con participación del mismo socio en más del 99% del capital, a la que se transfirieron todos los activos y personal de la primera empresa, convirtiéndose igualmente en cliente de la gran autopista. Sin embargo, habiéndose formalizado actas por la Inspección de Hacienda a la primera de las sociedades y no producido el ingreso en período voluntario, la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda acordó la declaración de responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas y requerir a empresa sujeta a tal declaración, el pago de la deuda tributaria.

La Sentencia de instancia estimó el recurso de la sociedad declarada responsable, en razón a que el artículo 72 de la Ley General Tributaria determina un supuesto de responsabilidad subsidiaria y no solidaria. Y desestimatorio hubiera sido también el fallo del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado -de acuerdo a nuestra doctrina acerca del tipo de responsabilidad que deriva del artículo 72 de la Ley General Tributaria-, si no hubiera sido porque esta Sala aplicó la doctrina del levantamiento del velo, a efectos de estimar el motivo de casación formulado por el defensor de la Administración.

En dicha Sentencia se dieron como razones de la estimación del recurso de la Administración del Estado, en lo que aquí interesa, las siguientes:

«No ofrece dudas que la redacción del apartado 1, del artículo 72, permite afirmar que comprende toda clase de transmisión *inter vivos*, pues así ha de interpretarse la expresión "... sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad...", incluso implícitamente la sucesión *mortis causa*, como se deduce de la mención a la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, aunque ciertamente tal inclusión no era necesaria, porque la sucesión a título universal de las obligaciones tributarias, ha tenido su causa no en disposiciones del Derecho Tributario, sino en las propias del Código Civil y de la legislación mercantil».

En el caso de autos, la sentencia de instancia ha mantenido que se trata de un supuesto de responsabilidad por sucesión, contemplada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, responsabilidad que esta Sala ha declarado en la sentencia de fecha 15 de julio de 2000 recurso de casación n.º 2971/1995, es de carácter subsidiario, anulando por tal razón el inciso del apartado 5, del artículo 13 del Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, que aprobó el Reglamento General de Recaudación, por disponer que dicha responsabilidad era solidaria, en contra de lo preceptuado en el artículo 37 de la Ley General Tributaria, y por igual razón también declaró nulo de pleno derecho el inciso de igual redacción contenido en el apartado 5, del artículo 13 del posterior Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Pero el caso de autos va más allá de la aplicación del artículo 72 de la Ley General Tributaria, porque este precepto contempla la efectiva sucesión de una explotación económica de una persona física, sociedad o entidad jurídica a otra distinta, en tanto que, en el caso presente, es la misma persona física D. F... el que se transmite a sí mismo la explotación económica, mediante la utilización de sociedades, a estos efectos ficticias, pues lo único que pretende es el típico fraude de acreedores, en este caso de la Hacienda Pública o sea el procomún, mediante la «falencia» tributaria de la sociedad TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S.A.

La excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la Ley General Tributaria y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo», que ha sido magistralmente expuesta por la Sala Primera de este Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 28 de mayo de 1984, que reproducimos en su parte más significativa: «Ya desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 9.º 3 y 1.º 1), se ha decidido prudencialmente y según casos y circunstancias por aplicar, por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.º 1 del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades a las que la ley confiere personalidad jurídica propia con el fin de evitar que, al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto), se puedan perjudicar intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6.º 4 del Código Civil), admitiéndose que los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.º 2 del Código Civil) en daño ajeno o de «los derechos de los demás» (art. 10 de la Constitución, o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad; de un «ejercicio antisocial» de su derecho (art. 7.º 2 del Código Civil), lo cual no significa que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad de ambas entidades, sino sólo constatar a los efectos de tercero de buena fe (el actor y recurrido perjudicado), cuál sea la auténtica y «constitutiva» personalidad social y económica de la misma, a los efectos de la como ha dicho la doctrina extranjera, «quien maneja internamente y de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes, "menos cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de una sociedad" (subrayado por esta Sala) según la doctrina patria».

Se aprecia que la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo» se fundamenta en la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.º 1 Código Civil), en la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de

terceros (art. 6.º 4 del Código Civil), en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.º 2 del Código Civil) y por último en la simulación de los actos y contratos, sin que, con buen sentido, se pronuncie sobre una sola y concreta base teórica.(...) La Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria trascendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales *ad hoc*, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo».

No obstante, en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez mas complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a trabajos doctrinales muy profundos que han estudiado los denominados «negocios jurídicos anómalos», que se han pretendido subsumir en la simulación, en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de «negocios indirectos», como combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos, pero lo que no ha habido es una aplicación general de la doctrina del «levantamiento del velo societario», precisamente por la existencia de normas legales concretas sobre la materia, deduciéndose ilógicamente, *a sensu contrario*, que sólo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por Ley, sin embargo, la excepcionalidad del caso de autos justifica la aplicación de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo societario» que ha sido reconocida con carácter general en nuestro Derecho.

(...). La aplicación de la doctrina del «levantamiento del velo societario», con carácter absoluto y sin límite alguno, en materia de recaudación tributaria, significa superar la distinción que hace la Ley General Tributaria (artículos 31 a 36) y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, aplicable al caso de autos y el procedimiento aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, (artículos 11 a 15) entre «Deudores principales de las deudas tributarias» (contribuyentes, sustitutos, y retenedores) y «responsables solidarios y subsidiarios», puesto que lo único que trascendería sería el *substratum* de las sociedades, es decir, en el caso de autos, D. F..., de manera que este sería el sujeto pasivo y respondería con todos sus bienes presentes y futuros de las deudas tributarias liquidadas o pendientes de liquidación, pero devengadas, de TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S.A., con su propio patrimonio y, con el de la Sociedad SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S.A., que es el mismo, sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente sólo existiría un sujeto pasivo que es D. F..., actuando bajo el ropaje jurídico de dos Sociedades, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas, pero que obviamente también están obligadas solidariamente a pagar con sus respectivos patrimonios, al descorrerse o disgregarse la personalidad jurídica de ambas a efectos tributarios.

Esta doctrina jurisprudencial así aplicada implicaría declarar que el único y verdadero sujeto pasivo ha sido D. F..., que ha utilizado dos medios jurídicos societarios que han sido TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S.A. y SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S.A., hecho que excusaría, obviamente, de la obligación de notificar a D. F... y a la segunda sociedad, las deudas tributarias que formalmente se liquidaron a la primera, y que, a su vez, implicaría que D. F..., por si mismo, o en su ropaje jurídico formal de SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S.A. estaría obligado a pagar las cuotas, las sanciones, los intereses de demora y los recargos de apremio.

En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos Sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran su patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo, en este caso D. F..., desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1.911 del Código Civil.

Sin embargo, la Sala precisa que tal aplicación absoluta y extensiva de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo societario» o quizás mejor de la «superación de la personalidad jurídica societaria», no es posible, porque la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrente, no pretende tanto, sino sólo que se estime su recurso de casación, y se desestime el recurso contencioso-administrativo de instancia, lo que significa la ratificación de la declaración de responsabilidad solidaria de la entidad mercantil SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S.A. de las deudas tributarias de TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S.A., determinadas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993.

En este sentido, es incuestionable que si la Sala no aplicase la doctrina jurisprudencial referida, el recurso de casación habría de ser desestimado, toda vez que hemos mantenido en varias sentencias, por todas ellas la de 24 de septiembre de 1999 (Recurso Casación n.º 7687/1994), que la responsabilidad regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria es subsidiaria, lo cual obligaría a declarar primero la falencia de la entidad mercantil TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S.A., e inmediatamente después el dictado del acto administrativo de declaración de tal responsabilidad subsidiaria respecto de SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S.A. con la correspondiente notificación de este acuerdo y de las deudas tributarias a cargo de la primera, con el alcance y en la forma regulada en el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Por el contrario, la simple superación de la personalidad jurídica societaria lleva a la fundada conclusión de que las dos Sociedades han sido la misma, porque su sustrato personal es el mismo, D. F..., por tanto la segunda responde solidariamente de las deudas tributarias de la primera, pues es el mismo sujeto pasivo, obligado, en consecuencia, *in solidum*, con independencia del artículo 72 de la Ley General Tributaria y sin necesidad, por tanto, de la previa declaración de falencia de la primera y del acuerdo de derivación de responsabilidad es decir, aplicando las normas de procedimiento propias de los responsables solidarios, reguladas en el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación, referido.

En consecuencia, sin otros trámites, que los regulados en el artículo 12, citado la Sociedad SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S.A. debe hacer efectivas e ingresar las deudas tributarias incluidas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación, de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993 (corregido el error del texto original que decía 1992).

En el caso presente, la única diferencia, es que la propiedad final de las acciones -que no resulta acreditada en el expediente administrativo- aparece sustituida por la existencia de una dirección unitaria con plenos poderes.

Por ello, los mismos principios que se invocan en la sentencia transcrita, justifican que, a partir de la apreciación de «sociedad única» y «confusión de patrimonios», se afirme que estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria en la obligación o deuda, que ni tan siquiera exige acto de derivación.

Esta línea argumental de la sentencia recurrida que venimos exponiendo, que la Sala respeta en cuanto deriva de un razonamiento deductivo lógico y razonable, y que necesariamente conducirá al rechazo del motivo, resulta incompatible con la calificación de sucesión a título universal, pero no por las razones antes expuestas, sino porque, apreciada la existencia de sociedad única y confusión de patrimonios, no es posible afirmar al mismo tiempo, la existencia de una sucesión. Dicho de otra forma, si en función de la aplicación de una presunción, como aquí ocurre, se supera la doctrina de la personalidad jurídica, no puede existir sucesión de tipo alguno ya que esta se basa en la independencia de personalidades; si, por el contrario, se mantiene incólume la personalidad jurídica, no existe «sucesión universal», como lo demuestra la existencia del proceso de quiebra de ESABE EXPRESS S.A.

Por lo expuesto, y por cuanto se considera justificada y razonable la conclusión de la sentencia, derivada de la apreciación y valoración de los hechos que estima probados, en torno a la existencia de una sociedad matriz como sociedad única y confusión de patrimonios, se rechaza el motivo.

## Sexto.

Consciente del argumento de la sentencia al que acabamos de referirnos, la entidad recurrente, en el tercer motivo, alega la infracción del artículo 24.2 de la Ley General Tributaria y 6.º 1 del Código Civil, aún cuando es claro, a la vista del desarrollo del motivo, que se quiere invocar el apartado 4 del mismo precepto.

Afirma la entidad recurrente que en el presente caso, no se ha tramitado expediente de fraude de ley, por lo que resulta improcedente la cita del artículo 6.º 4 del Código Civil, añadiendo que por encima del reproche formal, no concurren los requisitos de tal figura.

El Abogado del Estado afirma que la referencia al fraude de ley es meramente *obiter dicta* de la sentencia, pues, efectivamente, lo que realmente dice esta última, es que «si así fuera (es decir, el que el de la persona jurídica naciera para facilitar la elusión del cumplimiento de las responsabilidades legales), estaríamos ante una fraude de ley, que no impide la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

En cualquier caso, el motivo debe ser rechazado.

En efecto, en primer lugar, lo que aprecia la sentencia inicialmente, no es un fraude de ley, sino la existencia de una única sociedad y confusión de patrimonios. Lo que sería fraude de ley, y así hay que entender la Sentencia recurrida, es la utilización de la personalidad jurídica independiente, como medio de evitar el pago de tributos, a cuyo pago se está obligado solidariamente. En este punto, esta Sala, considera que a partir de la conclusión obtenida por la de instancia -«sociedad única» y «confusión de patrimonios»-, existe la obligación legal de rechazar todas aquellas pretensiones dirigidas a evitar el pago de los tributos que traten de ampararse en la doctrina de la personalidad jurídica independiente, pues así viene impuesto por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, cuando señala que «los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude e ley o procesal».

A lo anterior, ha de añadirse que esta Sala considera, que el expediente de fraude previsto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, es un trámite requerido a la Administración, pero que no impide que este Orden jurisdiccional pueda declararlo sin sujeción a dicha limitación, si concurren los requisitos precisos para ello.

En fin, el expediente al que se refiere el artículo 24 de la Ley General Tributaria, afecta tan solo a la fase declarativa, pero no a la fase recaudatoria, que se halla al margen de dicho precepto, puesto que contempla exclusivamente el fraude de ley respecto del hecho imponible. Así se ha declarado también por esta Sala en la Sentencia de 19 de abril de 2003, antes citada.

Desde cualquier punto de vista, por tanto, no existe, por tanto, la infracción alegada y el motivo debe rechazarse.

**Séptimo.**

En el cuarto y último motivo, se alega infracción de la doctrina jurisprudencial de esta Sala, contenida en las Sentencias de 26 de mayo de 1994 y 24 de septiembre de 1999.

Ya se ha expuesto con anterioridad, que no compartimos la calificación de sucesión a «título universal», contenida en la sentencia recurrida y, por consiguiente, la asimilación del supuesto aquí contemplado, al que era objeto de consideración en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999.

Ahora bien, el motivo, que va dirigido a combatir el razonamiento de la sentencia en orden a la existencia de una sucesión a título universal, carece de eficacia para impugnar la apreciación y valoración de hechos, así como conclusión, también obtenida por aquella, tal como se expuso en el Fundamento Jurídico Quinto.

**Octavo.**

El rechazo de los motivos alegados conduce a la desestimación del recurso y esta supone la condena en costas de la recurrente, si bien que haciendo uso de lo dispuesto en el artículo 139.3 de la Ley Jurisdiccional, la Sala limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 1.200 euros.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

**FALLAMOS**

Que debemos desestimar y desestimamos el presente recurso de casación interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> C... H... V..., en representación de SECURITAS SEGURIDAD ESPAÑA, S.A., contra Sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 3 de octubre de 2001, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 482/2000, con expresa imposición de costas a la citada parte recurrente, si bien que con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernández Montalvo, Manuel Vicente Garzón Herrero, Juan Gonzalo Martínez Micó, Emilio Frías Ponce, Manuel Martín Timón y Jaime Rouanet Moscardó

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado-Ponente de la misma, D. Manuel Martín Timón, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.