

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083633

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 17 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1647/2019

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Otros. Por «levantamiento del velo». *Utilización abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.* La relación familiar entre los titulares de las empresas, el mismo campo de actuación, la coincidencia de domicilio social, no son suficientes para declarar la responsabilidad por derivación, pues el legislador exige que esas empresas hayan sido utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. En el presente caso, quedó acreditado que la obligada principal y las declaradas responsables no son organizaciones independientes, ya que giran en el ámbito de un mismo grupo familiar y, por ende, tienen una estrecha y directa vinculación entre sí que supone la existencia de un control efectivo o voluntad rectora común que alcanza a las relaciones económicas, financieras y fiscales desarrolladas por todas ellas. El recurrente, miembro del mismo grupo familiar, administra y gestiona a la deudora principal y ha creado o es titular, junto a su familia, de las empresas declaradas responsables, todas dedicadas a la actividad de productos alimentario. No obstante, por la fecha de creación de cada una de las sociedades es difícil apreciar que fueran creadas para eludir la responsabilidad patrimonial de la obligada principal, máxime cuando las liquidaciones derivadas provienen de la anulación de los certificados de origen EUR que supuso la pérdida de los beneficios a las exportaciones de origen Ceuta. No está acreditado que las empresas responsables hayan sido creadas para eludir el pago de las liquidaciones giradas a la obligada principal.

PRECEPTOS:

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

Código de Comercio de 1885, art. 42.

Código Civil, art. 2.6 y 7.

PONENTE:*Doña Begoña Fernández Dozagarat.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0001647 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 09521/2019

Demandante: D. Marcelino

Procurador: D^a MARIA JOSÉ BUENO RAMÍREZ

Letrado: D. JAVIER NOGUEIRA DE ZAVALA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT
D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA
D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a diecisiete de mayo de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo número 1647/2019, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido D. Marcelino representado por la procuradora D^a M^a José Bueno Ramírez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de febrero de 2019 en materia de derivación de responsabilidad; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D^a Begoña Fernández Dozagarat, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por D. Marcelino representado por la procuradora D^a M^a Jose Bueno Ramirez, se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 febrero 2019.

Segundo.

Por decreto de fecha 23 enero 2018 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

Tercero.

Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

Cuarto.

Por providencia de fecha 9 julio 2020 se fijó la cuantía del presente procedimiento en 3.613.925 euros.

Se señaló para deliberación y fallo el día 11 mayo 2021.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

La parte recurrente D. Marcelino, interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de fecha 26 febrero 2019 (rg 345/18) que se basa en: La Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso de alzada ante el TEAC contra la resolución del TEAR Murcia de 1 septiembre 2016 estimatoria, y que resolvía la reclamación económico administrativa formulada por el actor contra el acuerdo de derivación de

responsabilidad subsidiaria basado en el art. 43.1.g y h LGT por las deudas y sanciones de la entidad Zumos y Conservas Pelicano SL e importe total de 3.613.925e. Las liquidaciones tributarias exigidas a la entidad han sido anuladas por el TSJ Andalucía en sentencia de 27 julio 2015, recurso 84/2012.

La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Málaga en ejecución de la sentencia del TSJ que estima el recurso y acuerda anular la resolución TEAR Andalucía de 27 octubre 2011, procede anular el de la devolución de las cantidades ingresadas e intereses correspondientes. Se citan en la resolución del TEAC las liquidaciones anuladas por el TSJ Andalucía.

El TEAR en la resolución de 1 septiembre 2016 expone que parte de las liquidaciones tributarias que se le exigen a la reclamante en calidad de responsable tributario han sido anuladas por el TSJ Andalucía en la sentencia de 27 mayo 2015 que estima el recurso contencioso administrativo planteado por el deudor principal contra la desestimación del TEAR Andalucía de la reclamación económico administrativa nº NUM000 y anuladas esas liquidaciones también deviene inválido el acuerdo de derivación de responsabilidad y declara la anulación de dicho acuerdo.

La Directora del Departamento de Recaudación interpone el recurso de alzada ante el TEAC. El TEAC analiza el art. 43.1. g que exige una voluntad rectora común, que las personas jurídicas hayan sido creadas o utilizadas de forma fraudulenta o abusiva como medio de elusión de la responsabilidad y unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación patrimonial.

Y analiza el art. 43.1.h que exige que el obligado tributario tenga el control o una voluntad rectora común entre la deudora principal y la responsable, que las personas o entidades responsables hayan sido creadas o utilizadas con ánimo de eludir el pago o cumplimiento, y que exista unicidad de personas o esferas económicas o bien una confusión o desviación patrimonial. Y dice que en este caso concurre: La dirección unitaria, al menos parcial, y señala que la familia Marcelino Carolina ostenta el control y la dirección efectiva de las sociedades a través de las cuales opera, y así el recurrente es o ha sido administrador, socio y titular de las cuentas bancarias entre otras de las de sociedades como Nutrosa Alimentación SLU, Zumos Ceme SL, y desde 2005 D. Marcelino no ha recibido retribuciones declaradas de las sociedades en las que participa a excepción de Nutrosa y Ceutalimenta SLU.

Estas sociedades están controladas por las mismas personas, y su dirección obedece a una voluntad rectora común entre Zumos Pelicano y las sociedades B 53479318 Makila Process Milk Alacant SLU, B 51016582 Nutrosa Alimentación SLU, B 16244410 Promociones Avenida Don Mario SLU y B 51023703 Zumos Ceme SL.

Estas sociedades no son independientes entre sí, existe una estrecha vinculación entre las mismas que alcanza a las relaciones económicas, financieras y fiscales. Hay coincidencia en la actividad económica desarrollada en fabricación de jugos y conservas vegetales, compra, venta, importación, exportación, y distribución en general de todos los productos relacionados con la alimentación. Coincidencia de domicilios. El comienzo de la actividad desarrollada por la familia Carolina Marcelino con la entidad Covemur SA el 1 enero 1985 se produce en Avda Mártires de Archena. Ese inmueble lo adquiere Promociones Avenida Don Mario SLU el 24 enero 2007. La entidad Nutrosa Alimentación SLU tiene arrendados estos inmuebles donde Zumos y Conservas Pelicano también ha desarrollado su actividad. Y coincide con el domicilio de Makila Process Milk Alacant que es Avda Pedro Guillen 1 la otra calle en la que tiene entrada la nave industrial. El domicilio a efectos de notificaciones de Makila coincide con el domicilio de los cónyuges D^a Carolina (hermana del actor) y D. Bartolomé. Y Promociones Avenida Don Mario también establece su domicilio social. Por su parte, Nutrosa establece su domicilio social en Muelle Cañonero Dato Almacén 1 Ceuta, al igual que Zumos Ceme, Ceutaalimenta y Productos Chococeme. Hay continuidad de proveedores y clientes. Los trabajadores por cuenta ajena de Malika en 2012 es el grupo familiar, que también son trabajadores de Nutrosa, aunque figura como empleado D. Gumersindo que trabajó también en Bradok Corporación Alimentaria SL, Zumos y Conservas Pelicano. El recurrente D. Marcelino no declara percepción de rentas desde 2003 a excepción de 2007 y 2008 de Nutrosa y Ceutaalimenta.

La deudora principal fue declarada fallida el 26 mayo 2011 y las entidades declaradas responsables sucedieron en la actividad económica realizando una desviación patrimonial.

El único vehículo de Makila lo adquiere el 8 junio 2012 de Nutrosa. El 3 julio 2008, el recurrente transmite un turismo a Zumos y Conservas Pelicano. Y ésta en 2010 lo transmite a Nutrosa y ésta en 2012 se lo vende nuevamente a D. Marcelino. Nutrosa en marzo 2011 adquiere una motocicleta y un mes después, en abril la vende al recurrente. El 26 marzo 2012 Makila mediante la subrogación en un préstamo hipotecario y condición resolutoria adquiere a Nutrosa, representada por el actor, el local de la calle Mayor de Cabezo de Torres, finca NUM005 Registro de la Propiedad nº 1 Murcia. Esa misma finca, el 3 mayo 2010, Nutrosa la había adquirido de Zumos y Conservas Pelicano. El 28 mayo 2012 Nutrosa transmite la finca NUM006 Registro de la Propiedad de Ceuta a Zumos Ceme y esa finca previamente, Nutrosa la había adquirido el 25 febrero 2009 de Ceutaalimenta. En enero 2009 Promociones Avenida Don Mario adquiere las fincas NUM001 y NUM002 Registro de la Propiedad Mula a Covemur y actualmente esas fincas Nutrosa es arrendataria y ejercen su actividad Covemur, Zumos y Conservas Pelicano. D^a Silvia, hija de D. Marcelino y D^a Victoria compra a Zumos y Conservas Pelicano un vehículo matrículaQNX.

La resolución del TEAC analiza el principio de confianza legítima considera que la misma no está vulnerada y estima el recurso de alzada. Contra esta resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

Segundo.

La parte actora en su demanda manifiesta que la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT Delegación de Murcia en 2014 notificó el inicio del procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria por las deudas y sanciones de la entidad Zumos y Conservas Pelicano SLU que ascendía en periodo ejecutivo a 4.325.057'52€, art. 43.1 g y h LGT. El acuerdo de derivación se dictó en agosto 2014 por importe de 3.613.925€. Se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR y se estimó el 1 septiembre 2016 por cuanto el TSJ Andalucía había anulado las liquidaciones en sentencia de 27 julio 2015. Contra esta resolución, la Directora del Departamento de Recaudación formula recurso de alzada ante el TEAC que es el aquí recurrido. Prácticamente la totalidad de las deudas de la deudora principal se corresponden con las liquidaciones giradas por la AEAT como consecuencia de la anulación de los certificados EUR.1 correspondiente a los productos importados por la entidad en las que se negaba el tratamiento arancelario favorable propio de los productos originarios de Ceuta y Melilla y se liquidaban derechos arancelarios correspondientes a terceros países y el IVA a la importación. Que el acuerdo considera que la familia Marcelino Carolina que controla a la deudora principal incumple sus obligaciones tributarias. Considera que la Administración es imprecisa sin distinguir debidamente el apartado g y h del art. 43.1 LGT y sostiene el acuerdo que todas las mercantiles dedicadas al sector de la alimentación, conforman un entramado societario organizado por la familia Marcelino Carolina. Señala que la metodología empleada consiste en crear sucesivas sociedades que acumulan un determinado riesgo fiscal al incumplir sistemáticamente sus obligaciones fiscales, siendo sustituidas por otras, se crean continuamente sociedades distintas para eludir el pasivo fiscal. Estas sociedades están controladas por la familia Marcelino Carolina. Se trata de una sucesión en cadena. Y dice la demanda que lo que pretende decirse es que existe derivación del art. 42.1.c LGT, y además ni hubo creación sucesiva de empresas, ni se crean continuamente sociedades. Todas las sociedades se constituyeron con anterioridad a las regularizaciones que han dado lugar a las deudas tributarias. Así la deudora principal se constituye el 24 abril 2002, y el resto entre 2005 y 2009 y las operaciones comerciales entre las sociedades eran puntuales. Añade que la operación de 3 mayo 2010 de venta de un inmueble a Nutrosa no se había notificado ni una propuesta de liquidación de derechos arancelarios. En cuanto a las parcelas que adquiere Nutrosa a Ceutaalimento el 25 febrero 2009 y que Nutrosa vende en 2012 a Zumos Ceme tampoco supuso despatrimonialización de la deudora principal. La venta de una moto y de unos turismos son anteriores a las actuaciones de regularización, además eran vehículos con cierta antigüedad y escaso valor patrimonial. No concurren los presupuestos del art. 43.1.g y h LGT. Las deudas cuya derivación se pretende se liquidaron en 2012 cuando la sociedad había sido vendida a un tercero. Los acuerdos de liquidación de cada DUA, durante 2010 las Dependencias de Aduanas e Impuesto de Sociedades de Málaga y Algeciras notificaron a ZYC liquidaciones provisionales por cada uno de los DUAs, más de 250, correspondientes al despacho a consumo de preparados alimenticios a base de azúcar que había adquirido de empresas exportadoras de Ceuta. Las regularizaciones traen causa de la previa anulación a las empresas exportadoras ceutíes de los certificados EUR1 que certificaban el origen ceutí de los productos, de manera que se consideró que ZYC no podía beneficiarse del tratamiento arancelario, por ello se liquidan los derechos arancelarios correspondientes a terceros países y el IVA a la importación. Los exportadores ceutíes eran Producciones Alice SL y Nutrosa SL a las que se les anulan los EUR1 y Nutrosa recurrió ante el TEAL Ceuta con resolución favorable.

Contras liquidaciones provisionales ZYC interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR Andalucía y se estimaron la mayor parte de ellas al haber anulado el TEAL Ceuta la resolución de anulación de los EUR1, pero desestimó los correspondientes a Producciones Alice SL que no lo había recurrido.

Contra la resolución TEARA que confirmada las liquidaciones de Producciones Alice se interpuso recurso contencioso administrativo ante el TSJ Andalucía y se estimó en sentencia de 27 julio 2015.

A la par las Dependencias Provinciales de Aduanas e Impuestos Especiales de Málaga y Algeciras volvieron a dictar en abril 2012 nuevas liquidaciones provisionales por cada uno de los DUAs anulados por el TEAR indicando que la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Cuta había vuelto a dictar resolución de anulación de los EUR 1 de Nutrosa. Hace referencia a la falta de acreditación de los derechos arancelarios, no consta la resolución de anulación de los EUR1 de las que traen causa las nuevas liquidaciones tributarias que son las derivadas al recurrente. Considera que se trata de un documento esencial puesto que todas las regularizaciones de los derechos arancelarios y de IVA a la importación se deben a la anulación de los certificados EUR1 que acreditaban el origen ceutí de los productos para aplicar un tratamiento arancelario preferente. Alega la vulneración del principio de confianza legítima. Manifiesta que 34 de las 267 liquidaciones fueron anuladas por el TEAR Andalucía en sentencia de 27 julio 2015 y se aplicó el art. 220.2.b CAC. Y dicho motivo de anulación es aplicable a las restantes regularizaciones puesto que la Administración no podía regularizar los derechos arancelarios al haberse generado la convicción de que los certificados en su día emitidos eran válidos y por tanto los productos eran originarios de Ceuta. Analiza el principio de confianza legítima. Alega la caducidad del derecho a liquidar derechos arancelarios. Falta de motivación de las liquidaciones provisionales. En cuanto al IVA a la importación es contrario al principio de neutralidad. Improcedencia de liquidar intereses de demora. Improcedencia de las liquidaciones de los DUAS NUM003 y NUM004. Y suplica que se estime el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución

del TEAC de fecha 26 febrero 2019, y consecuentemente se anule el acuerdo de derivación de responsabilidad de 26 mayo 2014 dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT Delegación de Murcia por la que se acuerda declarar al actor responsable subsidiario de las deudas de la entidad Zumos y Conservas Pelicano SL.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación y solicitó la condena en costas de la parte actora.

Tercero.

Los hechos iniciales o que se deben de tener en cuenta consisten en que como consecuencia de actuaciones de comprobación de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Ceuta se detectó que la empresa exportadora que a la vez es la que elaboraba las mercancías, la entidad Nutrosa Alimentación Ceuta SL, no cumplía con los requisitos exigidos en el Reglamento 82/2001 del Consejo relativo a la noción de productos originarios y a los métodos de cooperación administrativa en el comercio entre el territorio aduanero de la Comunidad y Ceuta y Melilla. La anulación de los certificados de origen EUR.1 supuso que se practicase liquidación provisional por cada uno de los DUAS que amparaban la importación de esos productos privándoles de la ventaja arancelaria de origen Ceuta considerando derechos arancelarios a terceros países e IVA a la importación. Y contra esas liquidaciones se interpusieron reclamaciones económico administrativas ante el TEARA y contra las desestimaciones de las mismas se interpuso recurso contencioso administrativo ante el TSJ Andalucía. El TSJ Andalucía en sus sentencias deja constancia que la recurrente Nutrosa Alimentación Ceuta SL interpuso reclamación ante el TEAL Ceuta que ordenó la anulación de los certificados EUR.1 y la retroacción de actuaciones para subsanar graves deficiencias de motivación que generaban indefensión.

El recurrente D. Marcelino, es administrador, socio y titular de cuentas bancarias en entidades como Ceutaalimenta, Conservas Vegetales Canarias, Conservas vegetales el Jucar, Covemur, Huerto del Cura, Nutrosa Alimentación, Preparados Alimenticios del Sur, Productos Chococeme, ZF Trading, Zumos Ceme, Motos-Carlos, y en el acuerdo de derivación se hace constar que existe coincidencia de actividad económica entre todas las empresas, coincidencia de domicilios, continuidad de proveedores y clientes, coincidencia total/ parcial de socios, coincidencia entre el cese de la primera y el inicio de actividad de las sucesivas empresas. Dice el acuerdo que se crean sucesivas entidades siendo sustituidas unas por otras y entre ellas se transmiten bienes inmuebles y vehículos que examinadas en las actuaciones no permiten sostener que esa transmisión de bienes y vehículos tengan como objetivo despatrimonializar a la deudora principal en perjuicio de la Hacienda Pública. Se trata de un turismo de escaso valor. La entidad Zumos y Conservas Pelicano en 2010 lo transmite a Nutrosa y ésta en 2012 se lo vende nuevamente a D. Marcelino. Nutrosa en marzo 2011 adquiere una motocicleta y un mes después, en abril la vende al recurrente. El 26 marzo 2012 Makila mediante la subrogación en un préstamo hipotecario y condición resolutoria adquiere a Nutrosa, representada por el actor, el local de la calle Mayor de Cabezo de Torres, finca NUM005 Registro de la Propiedad nº 1 Murcia. Esa misma finca, el 3 mayo 2010, Nutrosa la había adquirido de Zumos y Conservas Pelicano. El 28 mayo 2012 Nutrosa transmite la finca NUM006 Registro de la Propiedad de Ceuta a Zumos Ceme y esa finca previamente, Nutrosa la había adquirido el 25 febrero 2009 de Ceutaalimenta. En enero 2009 Promociones Avenida Don Mario adquiere las fincas NUM001 y NUM002 Registro de la Propiedad Mula a Covemur y actualmente esas fincas Nutrosa es arrendataria y ejercen su actividad Covemur, Zumos y Conservas Pelicano. Dª Silvia, hija de D. Marcelino y Dª Victoria compra a Zumos y Conservas Pelicano un vehículo matrículaQNX. Estas transmisiones que si son propias de aquellas entidades que tienen una vinculación, o como dice el precepto cuestionado, una voluntad rectora común, no son determinantes en este caso, para demostrar la concurrencia de los elementos de responsabilidad subsidiaria que nos ocupa.

Cuarto.

En el recurso contencioso administrativo nº 1645/2019 decimos textualmente que: En orden a determinar si es apreciable que concurra en el interesado la responsabilidad subsidiaria que se establece en la letra g) y h) del art. 43.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria , este Tribunal ha de partir de la consideración de que este precepto, introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se contempla en la Exposición de Motivos de dicha Ley como una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo, engarzada con los límites y requisitos que la jurisprudencia ha perfilado sobre la misma, que se estableció con la finalidad de reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa, impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes al no encontrar encaje en el resto de supuestos de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, ya contenidos en la norma tributaria.

Estando como está amparada legal y jurisprudencialmente la técnica y práctica denominada de levantamiento del velo, consistente en penetrar en el substrato de la personalidad de las entidades o sociedades, a

las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al abrigo de esa ficción o forma legal se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude, el propio Tribunal Supremo (Sala Primera), en diversas sentencias (475/2008, de 26 mayo , 422/2011, de 7 junio y 326/2012, de 30 mayo) ha venido a recalcar la excepcionalidad con que tal técnica debe ser empleada de tal forma que su aplicación debe ser, en suma, marcadamente restrictiva y limitada a una serie de supuestos en que se produce el abuso de la personalidad jurídica propia de una entidad.

De forma especialmente clara, la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) nº 628/2013, de 28 octubre, dictada en recurso nº 2052/2011 , recuerda como la norma general ha de ser la de respetar la personalidad de las sociedades de capital y las reglas sobre el alcance de la responsabilidad de las obligaciones asumidas por dichas entidades, que no afecta a sus socios y administradores, ni tampoco a las sociedades que pudieran formar parte del mismo grupo, salvo en los supuestos expresamente previstos en la Ley, si bien lo anterior no impide que «excepcionalmente, cuando concurren determinadas circunstancias -son clásicos los supuestos de infracapitalización, confusión de personalidades, dirección externa y fraude o abuso- sea procedente el "levantamiento del velo" a fin de evitar que el respeto absoluto a la personalidad provoque de forma injustificada el desconocimiento de legítimos derechos e intereses de terceros (Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) 718/2011, de 13 de octubre , con cita de la anterior Sentencia 670/2010, de 4 de noviembre).....».

Por ello, la utilización de esta figura ha de limitarse, entiende este Tribunal, a aquellos casos en que el ordenamiento no permita otras alternativas cuyos perfiles y delimitación aparecen recogidos en la norma tributaria con más claridad, como es, tratándose de personas jurídicas, no solo los supuestos de responsabilidad, igualmente subsidiaria, establecidos a cargo de los administradores de hecho o de derecho de estas en los artículos 43.1.a), 43.1.b) y 43.2, sino igualmente los que con carácter solidario (y por ello, previos a cualquier declaración de responsabilidad subsidiaria) se establecen tanto en el art. 42.1.a) para quienes contribuyan activamente a la realización por otros sujetos de infracciones tributarias sino, muy especialmente por su íntima conexión fáctica con la desviación patrimonial inherente al levantamiento del velo, el establecido en el art. 42.2 para aquellos casos, bien frecuentes, en los que lo acontecido son, en definitiva, actuaciones conscientemente encaminadas a eludir la responsabilidad patrimonial del obligado tributario principal poniendo fuera del alcance de la Administración tributaria los bienes y derechos de su titularidad que habrían de permitir el cobro, siquiera parcial, de las deudas tributarias que le fueran exigibles.

Y en el presente caso, y admitiendo que la complejidad de los hechos y circunstancias que se exponen pueden llevar a conclusiones como la que alcanza el órgano de recaudación, este Tribunal considera que no concurren los presupuestos para declarar al aquí reclamante incurso ni en la responsabilidad establecida en la letra g) ni de la letra h) del art. 43.1 de la Ley General Tributaria , como razonaremos a continuación.

Nuestra sentencia continúa diciendo que:

3.- El Acuerdo de derivación, al folio 20 y siguientes, se sustenta en la siguiente fundamentación:

"SEGUNDO: JUSTIFICACION DE LA DECLARACION DE RESPONSABILIDAD AL AMPARO DEL ARTICULO 43.1 g) y h) DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA .

La declaración de responsabilidad se fundamenta en los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria , antes transcrito, dos supuestos de responsabilidad subsidiaria, con la particularidad de que los presupuestos de hecho postulan situaciones de control y dominio, con la finalidad de impedir la acción recaudatoria de la Hacienda Pública.

En el artículo 43.1.g) de la LGT, la sociedad ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL es el sujeto pasivo que incumple sus obligaciones tributarias, y se declara la responsabilidad, por las obligaciones e, incluso sanciones, a las personas físicas y jurídicas que tienen el control. Por lo tanto, se levanta el velo de ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL para ver el sustrato que constituyen las otras sociedades y personas físicas y, de esta manera, declararlos responsables.

En el caso del artículo 43.1.h), la familia Marcelino Carolina que controla ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL incumple con sus obligaciones tributarias, y se declara la responsabilidad por las citadas obligaciones y sanciones a las distintas sociedades dónde se han ubicado los bienes y derechos del primero.

En ambos casos la persona jurídica se utiliza para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública. En efecto, la redacción de la letra g) y h) dejan entrever dos presupuestos comunes que deben concurrir para poder exigir responsabilidad tributaria:

a) Presupuesto objetivo: existencia de control efectivo, una voluntad rectora común y una unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La dirección unitaria tanto del obligado tributario como del posible responsable, que puede ser total o parcial, de forma que exista una capacidad de decisión sobre las personas jurídicas implicadas que sea lo suficientemente relevante como para permitir la canalización del fraude de acreedores.

b) Presupuesto subjetivo: la sociedad haya sido creado o utilizada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública. La existencia de abuso de las formas jurídicas sobre el derecho societario (abuso de personalidad jurídica) utilizada para la producción de un daño a terceros que, en el ámbito recaudatorio, se traduce en un incumplimiento de la responsabilidad patrimonial universal proclamada en el artículo 1911 del Código Civil .

Junto a estos dos requisitos que deben concurrir en todo caso, la Ley General Tributaria establece otros tres con carácter disyuntivo, bastando, por tanto, que concorra cualquiera de ellos.

- La confusión o desviación patrimonial entre el deudor y las sociedades controladas.
- La unicidad de esferas económicas, con separación artificiosa del ciclo productivo en sociedades productoras y comercializadoras o de determinados factores productivos, con finalidad defraudadora.
- La unicidad de personas, o identidad entre el deudor y las sucesivas sociedades de las que se va sirviendo para eludir los pasivos fiscales y continuar su actividad protegida por el hermetismo de la personalidad jurídica,

Una vez indicados estos requisitos a nivel teórico, se analiza su concurrencia en el presente caso:

Presupuesto subjetivo. El requisito indicado con la letra b) incide directamente en el daño ocasionado al acreedor (en este caso a la Hacienda Pública) a través de la creación y/o utilización de sociedades. La creación o utilización de sociedades mercantiles por las mismas personas que habían creado o utilizado previamente otras entidades es perfectamente lícito y adecuado a los usos mercantiles habituales. En cambio la creación de 0sucesivas sociedades por la misma persona o por personas distintas pero existiendo un control efectivo y/o voluntad rectora común entre las mismas, con la finalidad de eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias, en el ámbito de una sucesión "de facto", cuando se acumulan deudas en sociedades insolventes que cesan en su actividad y se concentra el patrimonio en las sociedades sucesoras que se encuentran aparentemente al corriente de sus obligaciones tributarias, constituye un indicio de que la voluntad de los obligados tributarios es abandonar las sociedades sucedidas con sus correspondientes pasivos fiscales incumplidos.

En el momento en que se produce y se declara la insolvencia de las sociedades inicialmente creadas y que acumulan deudas tributarias, se produce y ocasiona el daño al acreedor, en este caso la Hacienda Pública, eludiéndose así la responsabilidad patrimonial universal frente a ella.

En el presente caso este requisito se cumple dado que la sociedad ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL acumula las deudas tributarias indicadas y ha sido declarada insolvente, ante su ausencia de capacidad patrimonial, en fecha 26 de mayo de 2011.

Presupuesto objetivo. As imismo, también se cumple el requisito indicado en la letra a) ya que según se indicó en los antecedentes de hecho se producen las siguientes circunstancias:

1. D^a Carolina NUM007 socia única y administradora única de la deudora ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL, desde su constitución el 24 de abril de 2002 hasta el 16 de diciembre de 2010 (fecha en la que es sustituida por su cónyuge D. Bartolomé DNI NUM008), es o ha sido administradora, socia y titular de las cuentas bancarias de las mercantiles B54379318 MAKILA PROCESS MILK ALACANT SLU, B16244410 y PROMOCIONES AVENIDA DON MARIO SL UNIPERSONAL; y ha percibido retribuciones de B51016582 NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU.

2. D. Bartolomé DNI NUM008, cónyuge de D^a Carolina,, es administrador único de la sociedad deudora B73191256 ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL desde el 16 de diciembre de 2010 hasta la actualidad, y ha percibido retribuciones de B51016582 NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU.

3. DON Marcelino NUM009, hermano de D^a Carolina, es o ha sido administrador, socio y titular de las cuentas bancarias, entre otras, de las mercantiles B51016582 NUTROSA ALIMENTACION SLU y B51023703 ZUMOS CEME SL. Respecto de las percepciones de rentas del trabajo, desde el ejercicio 2005, D Marcelino no ha recibido retribuciones declaradas de las sociedades en las que participa a excepción de los años 2008 y 2009, de las sociedades B51016582 NUTROSA ALIMENTACION SLU y B51013084 CEUTALIMENTA SLU.

4. D^a. Victoria NUM010, cónyuge de D. Marcelino, ha intervenido como Fiador/Avalista/Hipotecante o pignorante por deuda ajena, entre otras, de las mercantiles CEUTALIMENTA, SL, y NUTROSA ALIMENTACION CEUTA S.L, y es socia y apoderada de la sociedad PROMOCIONES AVENIDA DON MARIO SL.

Todos estos hechos acreditan un control efectivo o cuando menos la existencia de una voluntad rectora común entre la sociedad ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL y las sociedades B54379318 MAKILA PROCESS MILK ALACANT SLU, B51016582 NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU, B16244410 PROMOCIONES AVENIDA DON MARIO SL UNIPERSAL, y B51023703 ZUMOS CEME SL.

En relación a los requisitos disyuntivos, en el presente caso, concurre al menos la existencia de unicidad de personas, o identidad entre el deudor y las sucesivas sociedades de las que se va sirviendo para eludir los pasivos fiscales y continuar su actividad.

En el presente caso hay hechos y circunstancias que evidencian que en el caso de ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL, B54379318 MAKILA PROCESS MILK ALACANT SLU, B51016582 NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU, B16244410 PROMOCIONES AVENIDA DON MARIO SL UNIPERSAL, y B51023703 ZUMOS CEME SL, no se trata de organizaciones independientes, sino que existe una estrecha y directa vinculación entre las mismas (indicativa, tal y como ha sido acreditado en el punto anterior, de un control efectivo o voluntad rectora común) que alcanza a las relaciones económicas, financieras y fiscales desarrolladas por todas ellas.

Así pues se detectan las siguientes coincidencias entre ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SL y las sucesoras que han sido recogidas detalladamente en los antecedentes de hecho:

1. Coincidencia de la actividad económica desarrollada
2. Coincidencia de domicilios.
3. Continuidad de proveedores y clientes.
4. Identidad de la totalidad o parte del personal laboral de ambas actividades o explotaciones
5. Transmisiones de bienes muebles e inmuebles. Que se reflejan en la siguientes operaciones:

5.1. El único vehículo que posee MAKILA PROCESS MILK ALACANT SLU lo adquiere el 8 de junio de 2012, de acuerdo con la información del Registro provincial de Tráfico, a la mercantil B51016582 NUTROSA ALIMENTACION SLU.

5.2. El 3 de julio de 2008, D. Marcelino transmite el vehículo turismoKYX MERCEDES BENZ S320 número de bastidor NUM011 a ZUMOS Y CONSERVAS EL PELÍCANO SLU. El 22 de febrero de 2010 ZUMOS Y CONSERVAS EL PELÍCANO SLU lo transmite a NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU. El 2 de octubre de 2012 NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU lo vende y transmite nuevamente a D. Marcelino.

5.3. El 1 de marzo de 2011, NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU adquiere la motocicleta 7571FSX modelo YAMAHA FK...R número de bastidor NUM012. El 24 de abril de 2012 NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU la vende a D. Marcelino.

5.4. El 26 de marzo de 2012, con subrogación de préstamo hipotecario y condición resolutoria, MAKILA PROCESS MILK ALACANT SLU (representada por Carolina) adquiere a NUTROSA ALIMENTACION SLU (representada por Don Marcelino NUM009, hermano de D^a Carolina) el local sito en la calle Mayor de Cabezo de Torres, finca número NUM005 inscrita en el Registro de la Propiedad de Murcia N^o 1.

5.5. Previamente, esta misma finca, el 3 de mayo de 2010, NUTROSA ALIMENTACION SLU (representada por D. Marcelino) la había adquirido a ZUMOS Y CONSERVAS EL PELÍCANO SLU (representada por D^a. Carolina).

5.6. El 28 de mayo de 2012 NUTROSA ALIMENTACION SLU (representada por D. Marcelino) transmite a ZUMOS CEME SL B51023703 (representada por también por el mismo D. Marcelino) la finca n^o NUM006 inscrita en el Registro de la Propiedad de Ceuta.

5.7. Previamente, esta misma finca, la adquiere NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU por compra a la mercantil CEUTALIMENTA SLU mediante escritura de compraventa otorgada en Ceuta, el día 25 de febrero de 2009.

5.8. El 24 de enero de 2007, Promociones Avenida Don Mario SLU adquiere los bienes inmuebles a la mercantil en quiebra COVEMUR SA, números de finca NUM001 y NUM013 del Registro de la Propiedad de Mula. Actualmente, de acuerdo con la información suministrada por medio del MOD. 180, la mercantil NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU tiene arrendados estos inmuebles, donde tanto COVEMUR SA, como ZUMOS Y CONSERVAS EL PELÍCANO SL, han desarrollado su actividad social y mercantil.

5.9. D^a. Silvia, hija de D. Marcelino y D^a. Victoria, compra a ZUMOS Y CONSERVAS EL PELÍCANO SLU, el 23 de febrero de 2010, el VOLKSWAGEN GOLF matrículaQNX."

Siguiendo con esta sentencia del recurso 1645/2019:

"4.- Como resulta del Acuerdo de derivación así como por la Resolución del TEAC, la Administración Tributaria se ha centrado en la existencia de coincidencia de la actividad económica desarrollada, coincidencia de domicilios, continuidad de proveedores y clientes, coincidencia total/parcial entre los socios y/o administradores de las sociedades, pero no hay ninguna prueba que permite tener por acreditado la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la creación de sucesivas sociedades con la finalidad de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias así como el traspaso de patrimonio en las sociedades sucesoras, utilizando éstas con la finalidad de impedir a la Administración Tributaria embargar bienes o derechos de la sociedad deudora.

Siendo evidente la existencia de conexión subjetiva, sin embargo, no es suficiente para aplicar la derivación de responsabilidad de que se trata. Es preciso, además, que resulte acreditado que tales personas o entidades hayan 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.

En cuanto a la fecha de su creación, es difícil apreciar que las diferentes empresas (Malika, Nutrosa, Zumos Ceme, Promociones Avenida Don Mario) fueron creadas para eludir la responsabilidad patrimonial de Zumos y Conservas Pelicano SLU.

De hecho, la sociedad ZUMOS Y CONSERVAS PELICANO SLU se constituye el 24 de abril de 2002.

MALIKA PROCESS MILK ALACANT SLU se constituye el 20 de octubre de 2008. NUTROSA ALIMENTACIÓN SLU se constituye el 18 de noviembre de 2005.

ZUMOS CEME SL se constituye el 1 de octubre de 2009.

PROMOCIONES AVENIDA DON MARIO SL UNIPERSONAL, se constituye el 13 de diciembre de 2005.

La mayor parte de las liquidaciones tributarias objeto de derivación se corresponden a liquidaciones practicadas en 2012, sin embargo las importaciones regularizadas tuvieron lugar entre 2007 y 2008."

Quinto.

La Ley 36/2006 de Medidas de Prevención del Fraude introdujo los supuestos previstos en el art. 43.1.g y h LGT.

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concorra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concorra 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.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

Estas figuras tratan los supuestos de sociedades creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir el pago; o de personas o entidades que tienen un auténtico control de las personas jurídicas que rige, dirige, y administra y se usan para defraudar y eludir el pago de tributos.

En el presente caso, se pone de manifiesto la existencia de una familia, siendo uno de los integrantes de la misma el recurrente, D. Marcelino, que administra y gestiona a la deudora principal Zumos y Conservas Pelicano y que ha creado o es titular, junto a su familia, de las empresas mencionadas, todas ellas dedicadas a la actividad de productos alimentarios. Para la Administración esta sucesión de empresas sirve para la transmisión de bienes y derechos unas a otras de manera que con ello se consiga eludir el pago de los tributos. Y uno de los requisitos que se exige para este tipo de derivación de responsabilidad subsidiaria es de carácter temporal y consiste en que exista una deuda tributaria pendiente de pago, y aquí coincidimos con la actora cuando manifiesta que la entidad ZYC se constituyó en 2002 y otras de las entidades citadas se han constituido entre 2005 y 2009. Pero es que las liquidaciones tributarias de las que trae causa y los DUAs posteriormente anulados se refieren a partidas de 2007, esto es cuando la entidad Nutrosa o Promociones Avenida Don Mario ya estaban constituidas desde 2005.

El principal escollo que encuentra este Tribunal consiste en relacionar esas liquidaciones anuladas como consecuencia de la anulación de los certificados de origen EUR.1 y las nuevas liquidaciones emitidas con esas sociedades que se dicen creadas para sucederse unas a las otras. Pues bien, teniendo en cuenta que ZYC se constituyó en 2002 y Nutrosa aquella entidad a la que anularon las certificaciones de origen EUR.1 en el año 2005, y fue a la entidad a la que practicaron nuevas liquidaciones sin los beneficios origen Ceuta, que impugnó esas nuevas liquidaciones con el resultado obrante en las actuaciones que consiste en que la mayoría de las mismas fueron anuladas en base al principio de confianza legítima, deja sin acreditar que la sociedad se haya creado con el objetivo de defraudar, de eludir el pago de tributos. Pero tampoco apreciamos el apartado h) del art. 43.1. LGT. Estamos ante un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiario dirigido contra una persona física a la que se atribuye juntos con otros el control efectivo de otras sociedades, pero este supuesto está creado para atribuirle la responsabilidad de las deudas tributarias y no parece ser el caso. El acuerdo de derivación, el TEAC, el TEAR, se han centrado en la existencia de coincidencia de la actividad económica desarrollada, coincidencia de domicilios, continuidad de proveedores y clientes, coincidencia total/parcial entre los socios y/o administradores de las sociedades, pero no hay ninguna prueba que permite tener por acreditado la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la creación de sucesivas sociedades con la finalidad de eludir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como el traspaso de patrimonio en las sociedades sucesoras, utilizando éstas con la finalidad de impedir a la

Administración Tributaria embargar bienes o derechos de la sociedad deudora. Es evidente la existencia de un grupo familiar, en su mayor parte, pero se debe acreditar que han ido creando entidades o sociedades para ser utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para evadir el pago de tributos, pero está escasamente acreditado en este supuesto, esa sucesión de empresas y tampoco está acreditado, es más el acuerdo de derivación no lo expresa realmente, que en el caso del recurrente, esté generando una confusión empresarial para la desviación patrimonial. Como se ha dicho en otras sentencias de este tribunal: La relación familiar entre los titulares de las empresas, el mismo campo de actuación, la coincidencia de domicilio social, son datos pero ello no es bastante para declarar la responsabilidad por derivación, pues el legislador impone algo más; exige la letra y corrobora el espíritu de la ley, que esas empresas hayan sido utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Aquí no hay datos bastantes para alcanzar tal conclusión.

No hay constancia que permitan concluir que se utilizaron diferentes entidades (Malika, Nutrosa, Zumos Ceme, Promociones Avenida Don Mario) para eludir la responsabilidad de Zumos y Conservas Pelicano frente a la Administración Tributaria. No hay datos que ni siquiera de forma indiciaria nos lleve a estimar que se produjo una actuación para empobrecer a una compañía y enriquecer a las otras. No hay prueba que demuestre la existencia de fraude o abuso, y con los datos suministrados por la administración no es posible entender que haya habido una actuación abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

Desde la perspectiva expuesta, para este Tribunal, y sin necesidad de entrar a conocer de otras alegaciones, queda sin acreditar la concurrencia de los elementos necesarios para que concurra la responsabilidad subsidiaria que se ha derivado. Por ello, procede estimar el presente recurso contencioso administrativo y con arreglo al art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte demandada.

Vistos los preceptos legales invocados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

QUE DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 1647/2019, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido D. Marcelino representado por la procuradora D^a M^a José Bueno Ramírez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de febrero de 2019 en materia de derivación de responsabilidad, la cual anulamos.

Se imponen a la parte demandada al pago de las costas causadas en esta instancia.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que la misma que es susceptible de recurso de casación el cual 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 art. 89.2 de la Ley de la Jurisdicción, justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por ésta nuestra sentencia, que pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.