

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085042

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de enero de 2022

Sala 3.^a

R.G. 2002/2019

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Otros. Acreditación del presupuesto de hecho origen de la responsabilidad: existencia de una voluntad rectora común y desvío patrimonial acreditado. En el caso analizado, la exigencia de las deudas tributarias se fundamenta en lo previsto en el art. 43.1 h) de la Ley 58/2003 (LGT), que exige la concurrencia de los siguientes requisitos: que el obligado tributario tenga el control o que exista un control o una voluntad rectora común entre deudora principal y el responsable; que las personas o entidades responsables hayan sido creadas o utilizadas con ánimo de eludir el cumplimiento o pago de las deudas tributarias; que exista unicidad de personas o esferas económicas, o bien una confusión o desviación patrimonial. Pues bien, ciertamente concurren los citados requisitos:

-Dirección unitaria, al menos parcial; es decir, que exista si no una capacidad de decisión absoluta y única sobre todas las personas implicadas, sí que tal capacidad sea lo suficientemente relevante como para permitir la canalización del fraude de acreedores. En el presente caso, se ha comprobado la existencia de una voluntad rectora común en las entidades implicadas. Este Tribunal Central considera acreditado este requisito, toda vez que entre las entidades existe una dirección común entre los hermanos y sus respectivas esposas.

-Entidades responsables creadas o utilizadas con ánimo de eludir el cumplimiento o pago de las deudas tributarias; la actora fue utilizada para percibir el cobro de los créditos comerciales que anteriormente percibían las otras entidades y así evitar las actuaciones ejecutivas seguidas en el curso del procedimiento de apremio para el cobro de las deudas que tiene la deudora principal.

-Desvío patrimonial; el deudor patrimonial se caracteriza por la ausencia total de patrimonio embargable, ya que al cesar su actividad económica no genera créditos comerciales susceptibles de embargo. Además de acuerdo con la información facilitada por el Registro de la Propiedad, la mercantil no es titular de inmueble alguno.

Por tanto, han de desestimarse las alegaciones referentes a no haberse acreditado el presupuesto de hecho origen de la responsabilidad declarada, ya que en el acuerdo impugnado se indican con claridad las circunstancias que acreditan que la interesada recibió una serie de bienes, existiendo una voluntad rectora común en todas las entidades implicadas, en este caso con la intención de eludir el pago de las deudas tributarias devengadas.

Considera la Administración tributaria, y el Tribunal Central comparte su opinión, que concurre la circunstancia de desviación patrimonial, lo que se ha producido realmente es la utilización abusiva de la interesada con la finalidad de conseguir la despatrimonialización de la deudora y así evitar que esta última asumiera su responsabilidad patrimonial universal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 43 y 67.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 18 de enero de 2022

RECURSO: 00-02002-2019

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA

RECURRENTE: **XZ SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 15/04/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 14/03/2019 contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Extremadura, relativa a la reclamación 06-01739-2016.

Seguido frente a la compañía mercantil **TW SL** con NIF ... (a partir de ahora la deudora principal) procedimiento administrativo de apremio para el cobro de diversas deudas a la Hacienda Pública pendientes de pago, ante lo infructuoso de las actuaciones realizadas fue dictada declaración de fallido de la deudora en fecha 11 de abril de 2016. Se inició procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y se declaró a **D. Axy** responsable solidario de las deudas y sanciones tributarias a cargo de la deudora principal incluidas en el presente procedimiento. Fue declarado fallido con fecha 8 de abril de 2016.

Iniciado procedimiento de responsabilidad subsidiaria, y previa concesión de trámite de audiencia, en fecha 12 de julio de 2016 fue dictado acuerdo por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT por el que se declaraba responsable subsidiario a la ahora reclamante, en virtud del artículo 43.1.h) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), con un alcance de 939.650,36 euros. Dicho acuerdo fue notificado de forma telemática a la reclamante el 13 de julio de 2016.

Las deudas y sanciones tenían su origen en las liquidaciones y sanciones por IRPF de los periodos comprendidos en el año 2007, así como el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 y el Impuesto sobre el Valor Añadido de ejercicios 2007 y 2008.

La derivación se fundamenta en los siguientes hechos:

a) **TW SL** se constituye por **D. Axy**, **D. Bxy** y **D. Cxy**, nombrando administrador único a **D. Axy** sin que se haya producido modificación y como apoderado a **D. Cxy** sin que conste la revocación de dicho poder. Dicha sociedad se da de baja por "cese de actividad" el 31/12/2009. En el año 2002 se constituye **QR** por **D. Axy**, **D. Bxy**, **D. Cxy** y **Doña Dmv** (cónyuge de **D. Cxy**). En el año 2009 se efectúa una ampliación de capital mediante la emisión de nuevas participaciones, suscritas por la sociedad **TW SL**. La administración de la sociedad **QR** se atribuyó en el momento inicial a **D. Axy** pero en el año 2004 se cesa a **D. Axy** y se nombra a **D. Cxy** que ejerció su cargo hasta que en 2012 se declaró concurso voluntario, a partir de ese momento las facultades de administración quedaron sometidas a intervención del administrador concursal. **XZ SL** se constituye en el año 2011 por **Doña Dmv** y **Doña Exm** (hija de la anterior y de **D. Cxy**), nombrando administrador único a **Doña Dmv** sin que se haya producido modificación.

b) Examinando los datos que obran en el expediente, aparecen como autorizados en las cuentas bancarias de la entidad **XZ SL** **D. Axy**, **D. Bxy**, **D. Cxy**, **Doña Dmv** y **Doña Exm** y como autorizados en las cuentas bancarias de las otras dos entidades **D. Axy**, **D. Bxy** y **D. Cxy**.

Las tres entidades tienen el mismo objeto social y están dadas de alta en el mismo epígrafe del Impuesto Sobre Actividades Económicas. De la información derivada de declaraciones informativas, así como de las declaraciones-liquidaciones de IVA y de retenciones de IRPF, la entidad **QR SL** experimenta un incremento notable de los ingresos en el cuarto trimestre y asume todos los trabajadores de la entidad **TW SL** el día 30/09/2009, fecha en la que se da de baja como empleadora.

Otro indicio claro de sucesión en la actividad lo constituye el hecho de que el domicilio fiscal declarado por la entidad **XZ SL** es el lugar en que se desarrollaba la actividad de la deudora principal. También existe coincidencia de trabajadores entre las distintas empresas tal y como se señala en la Sentencia .../2014 de fecha ... de 2014, del Juzgado de lo Social nº ... de ... "es evidente que los trabajadores de unas y otras empresas prestaban sus servicios indistintamente para una y otra mercantil...por lo que se pone de manifiesto la confusión de plantillas".

A través de la información suministrada por las tres entidades en sus declaraciones informativas de operaciones con terceras personas, se tiene conocimiento de la existencia de clientes y proveedores que lo han sido de las tres mercantiles. No exige el artículo 43.1.h) una coincidencia total de los proveedores y clientes entre la entidad sucedida y la entidad sucesora, ni una sucesión real en la actividad. Aun así, resulta más que significativa la coincidencia de un número elevado de clientes y proveedores entre ambas.

Podemos concluir de toda la información que forma parte del expediente, las entidades mantenían una unidad de dirección manifestada en una política comercial común que era gestionada desde la mercantil y así todos los trabajadores de una u otra mercantil atendían a los clientes de las mismas de forma indistinta.

c) En este caso concreto, el deudor principal se caracteriza por la actual ausencia total de patrimonio embargable. No existe posibilidad alguna de continuar las actuaciones ejecutivas dirigidas contra su patrimonio. Por ello, se procedió por el órgano competente a la declaración de fallido. Lo mismo ocurre con el responsable solidario, **D. Axy**, que también fue declarado fallido. Por tanto, una vez declarados fallidos el deudor principal y el responsable solidario se inicia procedimiento contra el responsable solidario.

Segundo.

El día 4 de agosto de 2016 interpuso reclamación económica-administrativa ante el TEAR contra el acuerdo por el que se declaraba a **XZ SL** responsable subsidiaria. En la reclamación la interesada formulaba, en esencia, las siguientes alegaciones:

-Nulidad por prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido, y ello por haberse omitido la derivación de la responsabilidad solidaria en sede de otra de las entidades del grupo y por no constar acreditada la declaración de fallido del responsable solidario;

-Improcedencia de la declaración de responsabilidad al no considerar probados por la Administración la concurrencia de los requisitos necesarios, reprochando además la falta de motivación del acuerdo impugnado en lo que a los mismos se refiere y, en particular, a la culpabilidad de la interesada y a la no declaración de responsabilidad solidaria mencionada en el inciso anterior;

-Prescripción del derecho de la Administración a exigir la deuda tributaria;

-Indefensión como consecuencia de la puesta de manifiesto incompleta del expediente administrativo.

Y en virtud de todo ello, solicitó la anulación del acuerdo de responsabilidad impugnado.

Reclamación desestimada en resolución de fecha 21 de diciembre de 2018, de acuerdo a los siguientes fundamentos:

TERCERO.- Pues bien, siendo las alegaciones formuladas en esta vía económico-administrativa sustancialmente iguales a las que se formularon ante el órgano actuante y habiéndose contestado a las mismas de forma amplia y fundamentada en el acuerdo de declaración de responsabilidad, coincidiendo la motivación de la AEAT con el sentir de este Tribunal, hemos de adelantar la confirmación del acuerdo impugnado, que hacemos nuestro en su integridad y que, con ánimo de no ser reiterativos, damos aquí por enteramente reproducido, sin perjuicio de las matizaciones siguientes.

CUARTO.- Atendiendo a la normativa reproducida en el fundamento de derecho segundo, puede extraerse que, para que sea posible la aplicación del supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria, se exige la concurrencia de tres requisitos específicos, además de la previa declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, común a los distintos tipos de responsabilidad subsidiaria, a saber:

- 1. Control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o voluntad rectora común.*
- 2. Que las personas jurídicas hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.*
- 3. Que exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.*

*QUINTO.- Pues bien, empezando por el requisito común de falencia del deudor principal y de los responsables solidarios, se comprueba que tanto **TW SL** como **Axy** fueron declarados fallidos, respectivamente, por acuerdos de 11/04/2016 y 08/04/2016, según acuerdos obrantes en el expediente remitido.*

Como cuestiona la reclamante que se hayan producido las declaraciones de falencia señaladas, además de lo señalado en el propio acuerdo de declaración de responsabilidad, hemos de traer aquí el artículo 61 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que dispone en su apartado primero, por lo que aquí interesa, que "Se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. En particular, se estimará que no existen bienes o derechos embargables cuando los poseídos por el obligado al pago no hubiesen sido adjudicados a la Hacienda pública de conformidad con lo que se establece en el artículo 109. Asimismo, se considerará fallido por insolvencia parcial el deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda. La declaración de fallido podrá referirse a la insolvencia total o parcial del deudor", añadiendo el apartado segundo que "Una vez declarados fallidos los deudores principales y los responsables solidarios, la acción de cobro se dirigirá frente al responsable subsidiario".

Y en relación con ello, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 21/10/2009 (RG 320/09) motiva que "La inexistencia de bienes o derechos a los que se refiere dicho precepto, debe entenderse como una insuficiencia de los mismos para hacer efectivas sus deudas, pero no una total indigencia tal y como viene señalando este Tribunal Económico-Administrativo Central. (...) El criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central viene corroborado por lo dispuesto en el artículo 61 del ya vigente Reglamento General de Recaudación de 29 de julio de 2005, precepto que contempla la declaración de fallido por insolvencia parcial del deudor cuyo patrimonio embargable o realizable conocido tan solo alcance a cubrir una parte de la deuda".

Dichas declaraciones de fallido se realizaron tras el previo desarrollo por parte de la Administración tributaria de una serie de actuaciones de investigación patrimonial y de gestión recaudatoria con las personas indicadas, que se concretaron en la emisión de las diligencias de embargo relacionadas en el acuerdo y que constan en el

expediente completado, al igual que las citadas declaraciones y sus respectivos informes, lo cual ha podido comprobar la reclamante al acceder al contenido del mismo, por lo que no puede seguir negando su existencia.

Es más, ni la declaración de fallido del deudor principal ni la del crédito incobrable son actos que deban notificarse a los obligados tributarios (cfr. resolución del TEAC de 17/11/2010 -RG 3860/2009-, además de la jurisprudencia señalada por la Administración en el acuerdo impugnado).

Se cumple, por tanto, el presupuesto primero que exige toda derivación de responsabilidad subsidiaria.

SEXTO.- Además de lo señalado en el inciso anterior, como la reclamante insiste en que debió declararse responsables solidarias a otras entidades -como es el caso de **QR SL-**, debemos ratificar lo señalado por la Administración en el acuerdo impugnado, entendiéndolo este Tribunal, a la vista de todo lo remitido por la Administración y aportado por la interesada, que no concurre en la entidad señalada la responsabilidad solidaria por sucesión de actividad que contempla el artículo 42.1.c) de la Ley General Tributaria, sino que, en todo caso, concurriría el mismo supuesto de responsabilidad subsidiaria que se predica respecto de la aquí reclamante, como ha señalado la Administración. Y ello por los mismos hechos y fundamentos a los que nos referiremos a continuación, los cuales quedan reforzados por lo considerado probado en el orden jurisdiccional social -como se ha reflejado en el acuerdo impugnado-.

SÉPTIMO.- Analizaremos ahora la presencia de los requisitos específicos del supuesto de responsabilidad del artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria en el presente caso.

1. Control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o voluntad rectora común.

Por lo que a este requisito se refiere, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en su sentencia 255/2015 de 24/03/2015, ha señalado que "a la hora de ver qué debe entenderse por ese control o voluntad rectora común, no debemos circunscribirnos al artículo 42 del Código de Comercio, es decir, no debemos limitar la existencia de este requisito cuando entre deudora principal y responsable exista una vinculación de dominante y dependiente, tal y como recoge el citado precepto mercantil, por tanto, hay que efectuar un análisis más real que formal de este requisito, ya que podemos encontrarnos con situaciones en las que sin existir legalmente grupo alguno, la voluntad de las personas jurídicas o entidades, aún siendo teóricamente autónoma de la de sus miembros, sin embargo se forma a través de ellos, siendo fácilmente eludible este precepto si una o varias personas, sin cumplir los requisitos de formación de grupo y de consolidación de cuentas, constituyen o adquieren la mayoría del accionariado de varias sociedades. Por lo tanto, debemos estar no sólo a ese control formal que establece el artículo 42 del Código de Comercio, sino además, y no de forma excluyente, hay que buscar ese control real que nos permita ver que detrás de esas personas jurídicas, las personas físicas que forman su voluntad son las mismas o bien están fuertemente vinculadas, que nos permitan hablar de unidad de decisión".

El cumplimiento de este requisito resulta patente de la información incorporada al acuerdo impugnado. Así, debe destacarse que la deudora principal fue constituida por **D. Axy, D. Bxy y D. Cxy**. Estos constituyeron junto con **D.ª Dmv** -esposa de **Cxy**- la sociedad **QR SL** en 2002, siendo el administrador único su esposo. Como la interesada indica en su escrito de 18/01/2018, "con fecha 15 de diciembre de 2010, **Dña. Dmv** se separa de la sociedad, transmitiendo sus participaciones en el capital social de **QR SL** a **D. Cxy** mediante escritura de capitulaciones patrimoniales". Tras ello, mediante escritura pública de 27 de diciembre de 2010 **D.ª Dmv** constituye **XZ SL**, junto con la hija menor de edad de ambos -en cuya representación comparecen y a la que corresponde la participación mayoritaria en la entidad-, correspondiendo la administración y representación de la sociedad a aquella.

Es importante destacar que las tres sociedades -las dos primeras coexisten operando durante varios años- comparten la actividad de distribución de bebidas, alimentos y tabaco, sin perjuicio de que la ahora reclamante también se constituyó para la actividad de comercio al por menor de carnicerías-charcuterías. Además, indica el informe de auditoría aportado por esta lo siguiente:

"Aunque durante todo el ejercicio de 2011 su actividad fue la de venta al mayor de productos cárnicos. En junio de 2012, suscribió contrato de gestión de negocio con dos entidades mercantiles en concurso de acreedores (...): **QR SL EN CONCURSO DE ACREEDORES; NP SL EN CONCURSO DE ACREEDORES**.

En poco tiempo, **XZ** había adquirido los conocimientos y experiencia suficientes para iniciarse de lleno en la actividad de distribución de bebidas al mayor. A partir de entonces se desarrollan conjuntamente las actividades conjuntamente las actividades de comercio mayor de productos cárnicos y de bebidas de forma simultánea, extendiendo las dos actividades no solo a sus clientes sino también a algunos de los que abandonaron las empresas en concurso y a otros establecimientos de hostelería que se encuentran en su zona de operaciones".

De esta forma, a través de sus diversos miembros la familia **x** detenta la titularidad del capital social de la deudora principal, así como de la responsable solidaria, apreciándose esa voluntad rectora común en el resto de sociedades en que participan y que integran el conjunto de empresas creado por los sujetos indicados.

2. Que las personas jurídicas hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

En primer lugar, como indica el propio artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria, el supuesto de responsabilidad ante el que nos encontramos no exige que la persona jurídica en cuestión haya sido creada con

una finalidad defraudatoria, sino que basta con que la misma haya sido utilizada como medio para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública.

Queda reflejado este extremo en los siguientes aspectos de los que se ha dejado constancia en el acuerdo impugnado -además de lo que se indicará al analizar el requisito siguiente:

Especialmente relevante es la secuencia temporal de hitos en torno a la creación de la reclamante, siendo paradójicamente esta una cuestión en la que pretende apoyarse la interesada para desvirtuar la concurrencia de la responsabilidad declarada. Y es que las actuaciones inspectoras seguidas con la deudora principal se inician el 28/10/2010. Poco después se constituye la responsable solidaria, con un doble objeto social -tanto el de la deudora principal como para la distribución de productos cárnicos-, iniciando sus actividades en 2011, año en el que se notifican las liquidaciones de las deudas y sanciones derivadas (el 1 y el 25 de agosto, respectivamente). Tras ello, se declara **QR SL** en concurso voluntario de acreedores. Comparten cuota de mercado así esta última junto con la deudora principal, incrementando aquella sus ingresos al tiempo que disminuían los de esta, apreciándose análoga evolución entre **QR SL** y la aquí reclamante -se refuerza lo señalado con el informe aportado por la interesada en lo que hemos destacado supra-, lo que pone de manifiesto que a través de las diversas sociedades -controladas por los mismos sujetos- se ha desarrollado la misma actividad, blindando sucesivamente los patrimonios de las mismas frente a las deudas pendientes.

Existe una sucesión aparente -que no real- en el ejercicio de la actividad de la deudora principal, aunque se haya pretendido ocultar mediante el establecimiento en los estatutos sociales de la interesada de un objeto social que no se reduce a la distribución de bebidas, sino que además supone una diversificación del tipo de negocio previamente desarrollado por las entidades vinculadas. Asimismo, como señala el acuerdo impugnado, se ha constatado la evolución descendente de los importes tanto de los ingresos y pagos reflejados en los modelos 347, como de las cuotas autoliquidadas por el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, siguiendo el iter temporal mencionado de cese en la actividad de la deudora principal, primero, concurso de **QR**, después, y finalmente irrupción en el mercado de la distribución de bebidas de la responsable; y asimismo, se ha constatado también la coincidencia parcial de trabajadores, clientes y proveedores de las entidades.

3. Que exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial.

En el caso de la presente reclamación, ha apreciado la Administración tributaria la concurrencia de la unicidad de personas, entendiendo justificada esta circunstancia como una consecuencia lógica de todo lo indicado y motivado anteriormente.

Reproducimos aquí el concepto de unicidad contenido en el acuerdo impugnado que refleja la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el mismo, considerando que se da dicha circunstancia en la siguiente situación: "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 (...)".

No puede olvidarse en este sentido, como hemos mencionado, lo señalado por el Juzgado de lo Social n.º ... de ... en su sentencia .../2013 de .../2013, y reproducido en el acuerdo impugnado, a saber:

"Más allá de la coincidencia del domicilio social en algunas empresas y del objeto social en todas ellas considero que, en este concreto caso, se acredita al menos la existencia de un funcionamiento unitario de las organizaciones de trabajo de las empresas del grupo que va más allá del hecho, evidente, de una unidad de dirección. Las relaciones comerciales o mercantiles entre las distintas empresas y el trasvase de trabajadores de una a otra revela un funcionamiento unitario de las organizaciones de trabajo de las distintas empresas del grupo pues existe prestación de trabajo indistinta o indiferenciada, bien simultánea, bien sucesiva, de los trabajadores para distintas empresas del grupo".

Y es que, como indica la Administración, "en dicha sentencia, se condena solidariamente a las empresas **TW SL**, **QR SL**, **NP SL**, **LM SL** y **XZ SL** a optar por readmitir al trabajador o indemnizarle por el despido, que se declara improcedente".

Y en el mismo sentido se ha pronunciado la sentencia .../2014, del Juzgado de lo Social n.º ... de ..., de fecha .../2014, que en su fundamento jurídico segundo dispuso que resultaba "evidente que los trabajadores de unas y otras empresas prestaban sus servicios indistintamente para una y otra mercantil, y así los correos electrónicos unidos a los autos, evidencian que los trabajadores tenían repartidas las zonas y clientes, independientemente de que se trataran de una u otra empresa, evidenciándose, de tal forma, la confusión de plantillas. De otra parte, consta acreditado que, en el informe emitido por la administración concursal de la **QR SL** existe un vehículo propiedad de la misma, en la que figura el anagrama de la mercantil **XZ SL**, evidenciándose igualmente la existencia de confusión patrimonial, resultando que unas y otras presentan la misma actividad empresarial. En definitiva, concurren indicios sólidos de la existencia de un grupo empresarial a efectos laborales (...)."

Y lo anterior no queda desvirtuado por lo dispuesto por el Juzgado de lo Social n.º ... de ... en su sentencia .../2014, aportada por la reclamante, en la que se rechaza que exista sucesión empresarial. Así, como antes se ha afirmado, mediante la utilización de la sociedad declarada responsable -entre otras- se ha pretendido crear la apariencia de existencia de sujetos diferenciados, si bien en última instancia -como se ha probado por la Inspección y comprobado en vía económico-administrativa-, se trata de una actuación unitaria frente al mercado, corroborada por los indicios antes señalados, estando las dos sociedades implicadas -junto con otras- bajo el control del mismo grupo de personas. Por tanto, como se ha dicho, no podemos hablar de sucesión real, ni en sede de la interesada, ni de **QR SL** -como aquella pretende-, pero sí de una cierta sucesión aparente e indistinta entre los sujetos implicados, conductas contempladas por el artículo 43.1.h) de la Ley.

OCTAVO.- Si bien las alegaciones relativas a la falta de motivación y a que el acuerdo parte de indicios quedan desvirtuadas por todo lo hasta aquí señalado, debemos además traer lo motivado por nuestra Sala revisora del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en relación con la denominada "prueba indiciaria", en su reciente sentencia de 16 de enero de 2018 (recurso 216/2017; sentencia 17/2018), en la que fundamenta:

"Por otra parte la Audiencia Nacional con remisión a la sentencia del TS de 23-3-2015 señala: La doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo también han otorgado respaldo a la prueba indiciaria, al mismo tiempo que han señalado los elementos exigibles para que tenga virtualidad. Así, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional (SsTC 174/1985 (175/1985 , 229/1988)) y a la jurisprudencia de esta Sala -sirvan de muestra las SsTS de 16 de febrero de 2015 (dos sentencias con esa fecha dictadas en los recursos de casación 940/2012 y 4182/2012), así como la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010) y las que en ella se citan de 18 de noviembre de 1996 , 28 de enero de 1999 y 6 de marzo de 2000 - el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial pueda formarse sobre la base de una prueba indiciaria; si bien para que esta prueba pueda desvirtuar dicha presunción debe satisfacer las siguientes exigencias constitucionales: los indicios han de estar plenamente probados (como es el caso que nos ocupa según se ha reflejado en los fundamentos anteriores) -no puede tratarse de meras sospechas- y se debe explicitar el razonamiento en virtud del cual, partiendo de los indicios probados, se ha llegado a la conclusión de que el imputado realizó la conducta infractora (apreciándose igualmente dicho razonamiento en la motivación realizada por la AEAT en el acuerdo impugnado); pues, de otro modo, ni la subsunción estaría fundada en Derecho ni habría manera de determinar si el producto deductivo es arbitrario, irracional o absurdo, es decir, si se ha vulnerado el derecho a la presunción de inocencia al estimar que la actividad probatoria puede entenderse de cargo.

En parecidos términos se ha pronunciado el Tribunal Europeo de Derecho Humanos, que también ha sostenido que no se opone al contenido del artículo 6.2 del Convenio la utilización de la denominada prueba de indicios (STEDH de 25 de septiembre de 1992, caso Phan Hoang c. Francia , § 33; de 20 de marzo de 2001, caso Telfner c. Austria , § 5); si bien, cuando se trata de la denominada prueba de indicios la exigencia de razonabilidad del engarce entre lo acreditado y lo que se presume cobra una especial trascendencia, pues en estos casos es imprescindible acreditar no sólo que el hecho base o indicio ha resultado probado sino que el razonamiento es coherente, lógico y racional. Es ésa, como destacábamos en la sentencia antes citada de 6 de noviembre de 2013 (casación 2736/2010), la única manera de distinguir la verdadera prueba de indicios de las meras sospechas o conjeturas, debiendo estar asentado el engarce lógico en una «comprensión razonable de la realidad normalmente vivida y apreciada conforme a los criterios colectivos vigentes»".

Pues bien, no cabe duda de que la motivación de la AEAT para proceder a la declaración de responsabilidad que nos ocupa reúne los criterios exigidos jurisprudencialmente, conduciendo los distintos extremos probados, y la relación existente entre ellos, a una conclusión lógica: la utilización de la declarada responsable se subsume de manera palmaria en el supuesto contemplado en la letra h) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria.

NOVENO.- En cuanto a las alegaciones relativas a la prescripción y a la supuesta indefensión, hemos de remitirnos a la contestación dada a las mismas por la AEAT en el acuerdo impugnado, al coincidir con el sentir de este Tribunal, por lo que solo podemos ratificar lo señalado por la Administración, la cual ha abordado estas cuestiones con suficiente profundidad y motivación, debiendo destacar aquí que la reclamante no ha formulado alegaciones adicionales tras haberle notificado este Tribunal una nueva puesta de manifiesto del expediente posterior a la petición a la AEAT de que se completase este.

DÉCIMO .- Por último, en cuanto a la petición de prueba, no se solicita nada nuevo por la interesada, habiendo sido esta cuestión objeto de pronunciamiento por parte de este Tribunal el 22/06/2017, estimándola parcialmente, admitiendo lo aportado por aquella y rechazando el resto de pruebas solicitadas.

No obstante, es este el momento oportuno para matizar una cuestión relativa al informe de auditoría aportado por la interesada, el cual, lejos de servir para su descargo permite corroborar lo ya señalado por la AEAT y comprobado por este Tribunal. En concreto, sobre el valor probatorio que debe atribuirse a los informes periciales aportados por la parte reclamante con el fin de desvirtuar la actuación administrativa, el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en sentencias de 13/11/2014 (rec. 104/2014) y 02/10/2015 (rec.722/2014), ha señalado que tales informes "...no tienen, con carácter general, fuerza probatoria para desvirtuar las comprobaciones de valor

efectuadas por la Administración...", que, como la que ahora nos ocupa, "...tienen plena cobertura legal y suficiente motivación", añadiendo que "...se trata de una prueba que alcanza una valoración distinta a la efectuada por la Administración Tributaria, pero ello no significa que la realizada dentro del procedimiento de comprobación sea errónea ni que la valoración efectuada por la Administración tenga que ser sustituida por el dictamen de parte", así como que "...el contenido de los informes de parte no puede ser valorado de la misma forma que si el perito hubiera sido designado judicialmente sin intervención de la parte recurrente". Concluye finalmente de todo ello que "...el dictamen de parte servirá a efectos de tramitar la tasación pericial contradictoria, pero no es suficiente para desvirtuar la comprobación con suficiente apoyo fáctico y jurídico efectuada por la Administración. Estamos ante una valoración realizada por la Administración con cobertura legal y suficiente motivación que no queda sin efecto por la valoración efectuada por un perito designado por la parte actora"; criterio que también ha sostenido en sentencias de 02/10/2015 (rec. 722/2014) y 15/07/2016 (rec.401/2015).

Por todo lo anterior, y habiéndose tramitado el procedimiento de derivación de responsabilidad con arreglo a la normativa aplicable, deben desestimarse las alegaciones de la reclamante, confirmando el acuerdo que la declara responsable de las deudas generadas por una sociedad utilizada para defraudar a la Hacienda Pública ex artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria.

Tercero.

Disconforme con la resolución del Tribunal Regional, notificada el 14 de febrero de 2019, la actora interpuso el presente recurso de alzada el 14 de marzo, alegando, en síntesis, prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria, falta de concurrencia de responsables solidarios y de notificación en tiempo al responsable subsidiario, la no concurrencia de los requisitos necesarios para que sea posible la aplicación del supuesto de responsabilidad subsidiaria y falta de motivación de la resolución del Tribunal Regional. Tales alegaciones son reiterativas de las presentadas con ocasión del trámite de audiencia concedido con la comunicación de inicio del acuerdo de derivación, así como las presentadas en primera instancia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

La exigencia de las deudas tributarias a la recurrente se fundamenta en lo previsto en el artículo 43.1.h) de la LGT, que dispone que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: *"Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial."*

La citada responsabilidad exige la concurrencia de los siguientes requisitos: 1º) Que el obligado tributario tenga el control o que exista un control o una voluntad rectora común entre deudora principal y el responsable; 2º) Que las personas o entidades responsables hayan sido creadas o utilizadas con ánimo de eludir el cumplimiento o pago de las deudas tributarias; 3º) Que exista unicidad de personas o esferas económicas, o bien una confusión o desviación patrimonial.

Cuarto.

En el presente supuesto concurren los citados requisitos: 1º Dirección unitaria, al menos parcial; es decir, que exista si no una capacidad de decisión absoluta y única sobre todas las personas implicadas, sí que tal capacidad sea lo suficientemente relevante como para permitir la canalización del fraude de acreedores.

En el presente caso, se ha comprobado la existencia de una voluntad rectora común en las entidades implicadas, dado que los miembros que constituyen la entidad deudora **TW SL (D. Axy, D. Bxy y D. Cxy)**, están vinculados con la entidad **QR** y la recurrente **XZ SL**.

Este Tribunal Central considera acreditado este requisito, toda vez que entre las entidades existe una dirección común entre los hermanos **xy** y sus respectivas esposas.

2º Entidades responsables creadas o utilizadas con ánimo de eludir el cumplimiento o pago de las deudas tributarias; la actora **XZ SL** fue utilizada para percibir el cobro de los créditos comerciales que anteriormente percibían las entidades **TW SL Y QR** y así evitar las actuaciones ejecutivas seguidas en el curso del procedimiento de apremio para el cobro de las deudas que tiene la deudora principal.

La entidad **XZ SL** empieza a tener un volumen de facturación principal de la actividad en el tercer trimestre de 2011 coincidiendo con el descenso notable de los ingresos de **QR**, sociedad que experimenta un incremento de sus ingresos en el cuarto trimestre de 2009 y asumió el 30/09/2009 todos los trabajadores de **TW SL**, fecha en la que se produce su cese como empleadora.

3º Desvío patrimonial; el deudor patrimonial se caracteriza por la ausencia total de patrimonio embargable, ya que al cesar su actividad económica no genera créditos comerciales susceptibles de embargo. Además de acuerdo con la información facilitada por el Registro de la Propiedad, la mercantil **TW SL** no es titular de inmueble alguno.

Por tanto, han de desestimarse las alegaciones de la actora, referentes a no haberse acreditado el presupuesto de hecho origen de la responsabilidad declarada, ya que en el acuerdo impugnado se indican con claridad las circunstancias que acreditan que la interesada recibió una serie de bienes, existiendo una voluntad rectora común en todas las entidades implicadas, en este caso con la intención de eludir el pago de las deudas tributarias devengadas.

En el presente caso, considera la Administración Tributaria, y este Tribunal Central comparte su opinión, que concurre la circunstancia de desviación patrimonial, lo que se ha producido realmente es la utilización abusiva de la actora con la finalidad de conseguir la despatrimonialización de la deudora y así evitar que esta última asumiera su responsabilidad patrimonial universal.

Quinto.

Por último, vuelve alegar la recurrente la prescripción del derecho a exigir la deuda tributaria. Esta alegación se encuentra debidamente contestada y motivada en el acuerdo de declaración, por lo que sólo podemos señalar que la última actuación recaudatoria con el responsable solidario se produjo el 26 de junio de 2014 de , por lo que de acuerdo con el artículo 67.2 de la LGT que señala que "*Tratándose de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción comenzará a computarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal o a cualquiera de los responsables solidarios*", entre esa fecha de 26 de junio de 2014 y el 8 de junio de 2016, fecha de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, no ha transcurrido el plazo de 4 años para considerar prescrita la acción de la Administración para exigir la responsabilidad tributaria a la actora, máxime en relación con los actos ejecutivos anteriores que interrumpieron la prescripción de la acción de cobro frente al deudor principal y consiguientemente la propia acción para exigir la responsabilidad a la actora, dado que "*Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables*", señala el artículo 68.8 de la misma LGT.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.