

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 17 de marzo de 2026

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 9714/2022

**SUMARIO:**

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Otros. Por «levantamiento del velo».** *Presupuestos de hecho de la responsabilidad producidos con anterioridad a la entrada en vigor del precepto.* El presente caso versa respecto al ámbito de aplicación temporal de la declaración de responsabilidad prevista en el art. 43.1.h) LGT, en supuestos en los que resulte acreditada la creación o utilización de personas o entidades, de forma abusiva o fraudulenta, como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, por los obligados tributarios que tengan el control efectivo, total o parcial de estas. A raíz de los elementos de prueba recogidos en el acuerdo de derivación de responsabilidad, no cabe extraer que la existencia de unicidad de personas o esferas y/o confusión o desviación patrimonial si bien se inició con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del precepto en virtud del cual se derivó responsabilidad, continuara con posterioridad a esta fecha. Tampoco resulta acreditado que el abuso de derecho continuara con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, fundándose el mismo exclusivamente en operaciones efectuadas con anterioridad. Por tanto, no resulta aplicable dicho supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria, toda vez que, los presupuestos de hecho, en los que el órgano administrativo fundamenta la existencia de un supuesto de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

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

Se ha visto el presente recurso de alzada ordinario del Director contra la resolución dictada en fecha 30/06/2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (RG: 08-08757-2019) que resolvió la reclamación económico-administrativa interpuesta por QR S.L, con NIF: B..., frente al acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1 h) de la LGT por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña en fecha 14/05/2019, por deudas de la entidad NP S.A, con NIF: A..., ascendiendo el alcance de la responsabilidad a 831.995,46 euros, con un importe exigible de 734.514,19 euros.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

Primero.- En este Tribunal ha tenido entrada el recurso 00-09714-2022-00 interpuesto en fecha 16/08/2022 contra la resolución dictada en fecha 30/06/2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (RG: 08-08757-2019) que resolvió la reclamación económico-administrativa interpuesta por QR S.L, con NIF: B..., frente al acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1 h) de la LGT por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña en fecha 14/05/2019 por deudas de la entidad NP S.A. El acto fue notificado en fecha 24/05/2019 a la interesada.

Segundo.- De los antecedentes obrantes en el expediente, resultan acreditados los siguientes hechos:

1.- Tras la instrucción del correspondiente procedimiento -iniciado mediante comunicación de inicio y propuesta de 05/04/2019 notificada el 14/04/2019, QR S.L. fue declarada responsable subsidiaria de las deudas tributarias de la entidad NP S.A. en virtud del artículo 43.1.h) de la LGT, por acuerdo de 14/05/2019, notificado el 24/05/2019 con un alcance de responsabilidad de 831.995,46 euros siendo exigible en un primer momento un importe de 734.514,19 euros, comprensivo de las siguientes deudas con clave en sede de la deudora principal:

Clave liquidación

Síguenos en...



Concepto

Alcance responsabilidad

Reducción 188.3 LGT

Importe exigible

A45...085

IMPTO SOBRE SOCIEDADES ACTAS DE INSPECCION 2004 2005 ACTAS DE INSPECCION

758.705,51

-

758.705,51

A45...096

IVA - ACTAS DE INSPECCION 2005 ACTAS DE INSPECCION

196.284,88

-

196.284,88

A45...118

IMPTO SOBRE SOCIEDADES ACTAS DEINSPECCION 2004 2005 EXPEDIENTE SANCIONADOR

378.213,48

94.553,37

283.660,11

A45...107

IVA - ACTAS DE INSPECCION 2005 EXPEDIENTE SANCIONADOR

11.711,59

2.927,90

8.783,69

TOTALES

1.344.915,46

97.481,27

1.247.434,19

Síguenos en...



Total con deducción importes responsabilidad solidaria (512.920 euros)

831.995,46

97.481,27

734.514,19

Las deudas por Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2004 y 2005 (con clave de liquidación A45...085 en sede de la deudora principal) y por IVA ejercicio 2005 (con clave de liquidación A45...096 en sede de la deudora principal) tienen su origen en las Actas de Inspección firmadas en disconformidad el 05/05/2010. Posteriormente a la firma, el representante de la entidad NP S.A. otorgó su conformidad con las mismas. Las liquidaciones fueron notificadas a la entidad en fecha 09/06/2010.

La deuda con clave de liquidación A45...118 tiene su origen en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por infracción tributaria del artículo 191 de la LGT, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005. El acuerdo sancionador fue notificado el 09/06/2010.

La deuda con clave de liquidación A45...107 tiene su origen en el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador por infracción tributaria del artículo 193 y 195 de la LGT, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005. El acuerdo sancionador fue notificado el 09/06/2010.

Respecto de las cuatro deudas anteriores, la obligada tributaria presentó el 15/07/2010 solicitud de aplazamiento, tramitada con número 45...263, que fue denegada mediante acuerdo de 17/01/2011 en el expediente con número 45...07N. El acuerdo denegatorio se notificó a la interesada en fecha 27/01/2011. El periodo voluntario de pago concluyó el 07/03/2011.

2.- A efectos de calcular el alcance de la declaración de responsabilidad subsidiaria, la Dependencia Regional de Recaudación dedujo aquellos importes que habían sido objeto de derivación de responsabilidad solidaria a QR S.L. por las mismas deudas y sanciones de NP S.A, si bien con un alcance cuantitativo limitado:

- Declaración de responsabilidad en virtud del artículo 42.2.a) LGT por importe de 267.748 euros. Importe al que alcanza la aportación dineraria (dinero en efectivo, proveniente de dividendo abonado por NP S.A.) de D. Bzw en la ampliación de capital de QR S.L. de 27/12/2004.

- Declaración de responsabilidad en virtud del artículo 131.5.a) LGT de 1963 por importe de 245.172 euros. Los hechos que motivaron la incoación del procedimiento acontecieron en la ampliación de capital de QR S.L. de fecha 30/12/2003, en la que los hermanos Czx-Dzx-Ezx aportaron bienes inmuebles previamente adquiridos (sin que conste pago de precio alguno) por los mismos a NP S.A.

Así pues, se excluyó del alcance de la responsabilidad en virtud del artículo 43.1.h) de la LGT los importes mencionados que suman un importe total de 512.920 euros.

3.- En el acuerdo de declaración de responsabilidad se señala que la entidad NP S.A, fue declarada en concurso voluntario mediante Auto .../2011 dictado por el Juzgado de lo Mercantil n.º ... de Barcelona el 03/03/2011, dictándose el 28/09/2015 por el mismo órgano jurisdiccional Auto .../2015 de conclusión del concurso. Por tanto, la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas relacionadas más arriba, a cargo de NP S.A, se interrumpió el día 03/03/2011, iniciándose de nuevo el cómputo en la fecha en que el auto de conclusión del concurso de fecha 28/09/2015 adquirió firmeza.

En relación con la prescripción del derecho a exigir el pago a los responsables subsidiarios, se señala en el acuerdo que "las incidencias relativas al concurso de acreedores de NP S.A., afectan, del mismo modo indicado anteriormente, a la interrupción de la prescripción de las acciones de cobro dirigidas a QR S.L, en su calidad de responsable solidario respecto a la citada entidad."

Síguenos en...



4.- En cuanto a los presupuestos de hecho de la derivación de responsabilidad notificada en fecha 24/05/2019 y en lo que aquí interesa, la Administración señala en el acuerdo lo siguiente:

A. Existencia de una dirección unitaria: un control efectivo o una voluntad rectora común. Las sociedades NP S.A, LM S.L. y QR S.L. están controladas por el grupo familiar:

- NP S.A, en los ejercicios en que se devengaron las deudas que quedaron pendientes de pago estaba participada por D. Bzw (80%) y Dña. Axy (20%). D. Bzw figuraba como administrador único desde 29/03/1994 hasta 27/01/2011.

- LM S.L. en los ejercicios en que se devengaron las deudas que quedaron pendientes de pago estaba participada por D. Bzw (26%), Dña. Axy (26%) estando el resto de participaciones suscritas por los hijos de ambos. D. Bzw figuraba como administrador único desde 15/01/2004 hasta 27/01/2011. Previamente, desde 15/07/1995 ejerció el cargo su esposa Dña. Axy.

- QR S.L. en los ejercicios en que se devengaron las deudas que quedaron pendientes de pago estaba participada por D. Bzw (26%), Dña. Axy (26%) estando el resto de participaciones suscritas por los hijos de ambos. Desde la constitución de la entidad 25/04/2003 hasta el 03/12/2003 ejerció el cargo de administrador D. Bzw. Desde esta fecha consta como administradora única Dña. Axy si bien el mismo 03/12/2003 se concede amplio poder a favor de D. Bzw, poder que es revocado el 30/06/2006.

B. Existencia de una unicidad de personas o esferas económicas y/o confusión o desviación patrimonial.

En el acuerdo se recogen los siguientes elementos de prueba:

- El uso particular de los inmuebles de titularidad de QR S.L., como viviendas particulares de los miembros de la familia Bzw-Axy, como reconoció Dña. Axy en el procedimiento de Inspección de los Tributos incoado a QR S.L.

- Las transmisiones de inmuebles entre los sujetos implicados se documentan en escritura pública pero que no son inscritas en el Registro de la Propiedad de modo inmediato o tras un corto lapso de tiempo, como suele ser habitual en el tráfico jurídico, sino que se inscriben al cabo de un largo periodo: sucede con los inmuebles aportados (por el matrimonio Bzw-Axy y sus hijos) a QR S.L. en el aumento de capital documentado en escritura pública de fecha 30/12/2003, que no se inscriben a favor de dicha mercantil hasta el 01/03/2011.

- Los trasvases de fondos que se producen entre las mercantiles, sin la existencia de negocio jurídico alguno que les dé soporte, que luego se destinan a las adquisiciones de inmuebles por parte de QR S.L.

- La obtención de financiación por parte de QR S.L., concedida por las entidades financieras con la garantía de la pignoración de saldos bancarios de NP S.A.

Entiende, además, la Dependencia Regional de Recaudación que no hay elemento de prueba que acredite con mayor contundencia la confusión de esferas y de patrimonio que la siguiente afirmación incluida en el Acta de Inspección firmada en conformidad por el representante autorizado de QR S.L.:

“QR SL y NP SA no sólo son entidades vinculadas en los términos del artículo 16 del TRLIS, sino que son prácticamente lo mismo”, añadiéndose que la voluntad rectora que regía dicho conglomerado de entidades (del que también formaba parte LM S.L.) residía en D. Bzw y Dña. Axy.

C. Abuso de derecho: creación o utilización abusiva o fraudulenta para eludir responsabilidades.

La Dependencia Regional de Recaudación considera que el elemento subjetivo queda acreditado en base a los siguientes indicios:

- Las transmisiones de inmuebles que se producen entre los miembros del entramado, realizadas con precio aplazado, sin que conste el pago del mismo (es el caso de los inmuebles que aportan los hijos de D. Bzw y

Síguenos en...



Dña. Axy a QR S.L. y que previamente adquirieron aquéllos a NP S.A. sin pago efectivo del precio de la compraventa).

- Las aportaciones dinerarias realizadas por los hermanos Czx-Dzx-Ezx en ampliaciones de capital de QR S.L. cuando aquéllos carecen de capacidad económica previa para ello.

- Las transmisiones de participaciones sociales de dichas entidades entre padres e hijos que no se efectúan por su valor real sino por el nominal y sin acreditar el pago del precio pactado.

- El hecho de que la mayor parte de los inmuebles que constan en el activo de QR S.L. fueron adquiridos, con fondos provenientes de NP S.A. o de sus socios, durante el período en el cual esta última mercantil estaba ejecutando proyectos urbanísticos de cierta entidad.

Así, en el acuerdo de declaración de responsabilidad se recoge que: "Se residencian los inmuebles adquiridos, para los que se preveía un uso personal, o al menos una explotación permanente por el grupo familiar, en la entidad QR SL (sociedad calificada por los propios interesados como sociedad patrimonial, a efectos del régimen fiscal especial que regulaba el ya derogado Texto Refundido de la Ley de Sociedades de 2004, si bien fue utilizada para eludir indebidamente la tributación al tipo general del Impuesto sobre Sociedades de las rentas originadas por la ejecución de la promoción denominada "..."), entidad esta última respecto a la que los señores Bzw y Axy no tenían previsto que se convirtiera en deudor ante la Hacienda Pública. Nótese que QR SL sí pagó las deudas tributarias resultante de las actuaciones inspectoras que se le incoaron, a diferencia de NP SA y LM SL."

#### D. Declaración de fallido de NP S.A.

El 13/01/2015 el Jefe de Equipo Regional de Recaudación responsable de la tramitación del expediente procedió a declarar fallido a la entidad NP S.A., que había solicitado concurso voluntario en fecha 11/02/2011, declarándose el mismo por Auto .../2011 del Juzgado Mercantil n.º ... de Barcelona, en fecha 03/03/2011. Tras la tramitación del proceso concursal, éste finaliza mediante Auto .../2015 de conclusión del concurso por inexistencia de bienes, en fecha 28/09/2015.

Tercero.- Disconforme con el acuerdo de derivación de responsabilidad, la parte interesada interpuso el día 20/06/2019 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, a la que se asignó el número 08-08757-2019. La misma fue resuelta en sentido estimatorio mediante resolución recaída el 30/06/2022, en la que se apreció que los presupuestos de hecho habilitantes en los que se basó la Administración Tributaria para considerar la existencia de un supuesto de responsabilidad por levantamiento del velo se produjeron de forma previa a la entrada en vigor del artículo 43.1.h) de la LGT el 01/12/2006:

"(...) Para que sea aplicable la responsabilidad prevista en el artículo 43.1.h)LGT los presupuestos de hecho habilitantes de la misma deben haberse producido a partir del 1.12.2006.

Sin embargo, la Administración Tributaria al analizar la normativa aplicable señala lo siguiente en la página 23 del acuerdo impugnado:

"El hecho de que las liquidaciones, que son objeto del presente acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria, se refieran a conceptos impositivos devengados en los años 2004 y 2005 (anteriormente, pues, a la entrada en vigor de la Ley 36/2006), no debe llevar a concluir que el supuesto de responsabilidad del art. 43.1.h LGT no es aplicable al caso analizado en este acuerdo. Ello porque no hay que atender, para fijar dicho ámbito temporal de aplicación, a la fecha de liquidación o devengo de las deudas correspondientes, sino a la fecha del acuerdo que declare la responsabilidad subsidiaria en aplicación de la teoría del levantamiento del velo societario. Así se establece en la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 36/2006 [...]"

Es evidente que tal afirmación no es admisible conforme a los preceptos citados ya que para fijar el ámbito temporal de aplicación debe estarse al momento en que se realicen los presupuestos de hecho habilitantes de la responsabilidad del artículo 43.1.h) LGT teniendo en cuenta su entrada en vigor, en ningún caso a la fecha del acuerdo que declare la responsabilidad.

Síguenos en...



En el presente caso, la unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial se fundamenta en operaciones realizadas antes de la entrada en vigor del artículo 43.1.h) LGT:

- uso particular de los inmuebles de titularidad de QR SL como viviendas particulares de los miembros de la familia Bzw-Axy. Se produce en los años 2005 y 2006.

- transmisiones de inmuebles entre los sujetos implicados se documentan en escritura pública. Se produce el día 30.12.2003.

- trasvases de fondos que se producen entre las mercantiles, sin la existencia de negocio jurídico alguno que les dé soporte, que luego se destinan a las adquisiciones de inmuebles por parte de QR SL. Tanto los trasvases de fondos como las adquisiciones posteriores se producen en el año 2003 y 2004.

- obtención de financiación por parte de QR SL concedida por las entidades financieras con la garantía de la ignoración de saldos bancarios de NP SA. Se producen en el año 2003, 2004 y 2005.

Por tanto, los presupuestos de hecho habilitantes en los que se basa la Administración Tributaria para considerar la existencia de un supuesto de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo se han producido con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 43.1.h) LGT el día 1.12.2006, por lo que no siendo aplicable el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.h) LGT al no estar vigente, debe procederse a la anulación del acuerdo impugnado."

La Resolución del TEAR de Cataluña de 30/06/2022 número 08-08757-2019 fue notificada a la interesada el 15/07/2022 y al órgano administrativo el 17/07/2022.

Cuarto.- Disconforme con la Resolución de 30/06/2022 del TEAR de Cataluña, en fecha 16/08/2022 el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso el presente recurso de alzada, en el que se alegó, en síntesis:

Hay una sola controversia y es la cuestión de la ubicación temporal de la responsabilidad sita en el artículo 43.1 g) y h) LGT, sosteniendo la Dependencia Regional de Recaudación que es la propia declaración de responsabilidad la que tendrá que ser posterior a la entrada en vigor de la Ley 36/2006, manteniendo el TEAR que es el presupuesto de la responsabilidad lo que ha de ser necesariamente posterior a la entrada en vigor de esa Ley.

El límite temporal del 01/12/2006 será aplicable no al presupuesto sino a la fecha del acuerdo de derivación, que deberá ser posterior a dicha fecha, siendo éste el único requisito. Esta es la posición más reciente y avetzada de la Audiencia Nacional, que este Centro Directivo comparte, a la que la Dependencia Regional de Recaudación hizo cita y que el TEAR desdeña sin comentario alguno.

Así, de acuerdo con la SAN de 3 de diciembre de 2018, Sala de lo Contencioso sección 7ª recurso 389/2017, Begoña .... Naturaleza jurídica y ámbito temporal de aplicación del artículo 43.1 g) LGT: ante la alegación de la declarada responsable de la inaplicabilidad del artículo 43.1 g) LGT introducido por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, al ser los ejercicios derivados el IVA e IS 2001-2002, y quedar cerradas las actas en fecha 16 de octubre de 2006, replica la Sala que la responsabilidad recogida en las letras g) y h) del apartado 1º del artículo 43 LGT, se trata de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo, que se introdujo en la fase recaudatoria de los tributos como una responsabilidad subsidiaria, por ello el límite temporal de la entrada en vigor de la Ley 36/2006 será aplicable a la fecha del acuerdo de derivación de responsabilidad y no a la fecha de la liquidación tributaria del deudor principal.

Entiende el órgano administrativo como acertada la posición de la STSJ de Castilla la Mancha, de 30 de junio de 2014, Sala de lo Contencioso administrativo, sección 1ª, recurso 581/2011, Manuel ..., que determinó que la responsabilidad por levantamiento del velo es aplicable a presupuestos anteriores a 01/12/2006 si también concurren presupuestos posteriores a esa fecha, dado que el abuso societario no es instantáneo sino sucesivo.

Síguenos en...



Asimismo, tiene por acertada la posición de la SAN de 3 de diciembre de 2018, Sala de lo Contencioso sección 7ª recurso 389/2017, Begoña ..., pues lo que hizo la Ley 36/2006, fue introducir una mera norma procesal, el artículo 43.1 g) y h) LGT, fijando un cauce procesal en el seno de la autotutela, de lo que ya estaba en mano de la Administración y en particular de la Recaudación, acudir a la norma sustantiva, el artículo 6.4 CC.

Quinto.- Traslado el expediente a quien en su día fue interesada en la reclamación económico-administrativa, la misma presentó escrito en fecha 14/11/2022 en el que alegó en síntesis falta de acreditación del elemento subjetivo para derivar responsabilidad subsidiaria.

En cuanto a la aplicabilidad del artículo 43.1.h) de la LGT, manifiesta que la Audiencia Nacional en su sentencia del 16/12/2020 (rec. 704/2018) está de acuerdo con el Tribunal Económico Administrativo Central (en su acuerdo de 19/12/2013) en la siguiente afirmación: "La correcta aplicación del artículo 43.1.h) LGT (EDL 2003/149899) exige la existencia de una voluntad rectora común, la cual, debe concurrir tras el 1 de diciembre de 2006 independientemente de si existía antes de tal fecha o no." (...) "respecto de la existencia de abuso de derecho cometido con entidades jurídicas, este Tribunal Central considera que dicha utilización abusiva de la entidad jurídica debe producirse tras el 1 de diciembre de 2006".

De ello se concluye que el comportamiento antijurídico se debe producir a partir de ese momento, sin que sea aplicable en el presente caso, pues como expone el TEAR de Cataluña en la resolución recurrida para fijar el ámbito temporal de aplicación debe estar en el momento en que se realicen los presupuestos de hecho habilitantes de la responsabilidad del artículo 43.1.h) LGT teniendo en cuenta su entrada en vigor, en ningún caso a la fecha que declare la responsabilidad.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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:

Conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.- La cuestión fundamental sobre la que gira el presente recurso ordinario de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación versa al respecto del ámbito de aplicación temporal de la declaración de responsabilidad prevista en la letra h) del artículo 43.1 de la LGT, que establece:

"1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

h) 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 unidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

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

Cabe destacar, que como ya expuso el TEAR de Cataluña en la resolución recurrida, dicho artículo 43.1 h) LGT fue introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

La norma aludida, en su Disposición Transitoria Cuarta establece con claridad en qué casos cabe aplicar este tipo de responsabilidad tributaria:

Síguenos en...



"Disposición Transitoria Cuarta. Responsabilidad tributaria por levantamiento del velo

La responsabilidad tributaria establecida en el apartado quinto del artículo quinto de esta Ley podrá ser exigida cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley."

Y en cuanto a la entrada en vigor de la norma, en la Disposición Final Quinta de la misma se establecía:

"La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»."

Produciéndose la entrada en vigor de dicha norma en fecha 01/12/2006, toda vez que la publicación en el Boletín Oficial del Estado aconteció de ésta el 30/11/2006.

Cuarto.- Pues bien, al respecto de la fecha que ha de tomarse en cuenta para poder aplicar este tipo de declaración de responsabilidad sobre la base de la normativa anteriormente citada ya se ha pronunciado este Tribunal Central mediante Resolución de 18/10/2022, n.º 7541/2019, en la que se fijaba el siguiente criterio:

"La ley que introdujo el levantamiento del velo en la LGT, es decir, las letras g) y h) de su artículo 43, fue la Ley 36/2006. Además, la fecha que se debe tener en cuenta para poder o no aplicar esta modificación es aquella (o aquellas fechas) en las que se produjeron los presupuestos de hecho que dan lugar a la responsabilidad, y no la fecha de devengo de las deudas. (...)"

También en este sentido, la Resolución de este Tribunal Central de 19/12/2013, n.º 2107/2011, en la que se disponía:

"Los requisitos o presupuestos de hecho establecidos en el artículo 43.1 h) deben producirse a partir de la fecha de entrada en vigor.

Es decir, la voluntad rectora común debe concurrir tras el 1.12.2006, la existencia de abuso cometido con entidades jurídicas debe producirse tras el 1.12.2006, independientemente del momento de la constitución de las mismas, la existencia de fraude de los derechos de la Hacienda Pública debe implicar que a 1.12.2006 esté viva la acción de cobro con independencia de la fecha de nacimiento de la deuda. A ello hay que añadir que la unicidad de personas o esferas económicas y la existencia de confusión o desviación patrimonial han de ser los cauces a través de los cuales se lleven a cabo las actuaciones de blindaje patrimonial concurriendo los anteriores elementos.

Respecto de este último elemento- unicidad de personas o esferas económicas y la existencia de confusión o desviación patrimonial- habrá que tener en cuenta si se ha producido tras el 1.12.2006 la sustitución de la apariencia societaria por otra, el vencimiento del plazo de ingreso de las deudas impagadas siendo, éste el momento en que se consuma la defraudación aprovechando ilícitamente la personalidad jurídica, y las actuaciones que manifiestan la confusión patrimonial y las desviaciones patrimoniales."

Así pues, para poder aplicar el tipo de responsabilidad que nos ocupa, los presupuestos de hecho de la derivación de responsabilidad deben producirse a partir de la entrada en vigor de la Ley 36/2006, que introdujo dicho tipo de responsabilidad, aunque el devengo de las deudas derivadas se hubiera producido con anterioridad a la misma.

Y en este sentido debe entenderse también la Sentencia de la Audiencia Nacional que se cita por el Director del Departamento de Recaudación, de fecha 03/12/2018 (Rec. Núm. 389/2017) que consideró aplicable el supuesto de derivación de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.g) de la LGT toda vez que los presupuestos de hecho de la derivación concurren tras la entrada en vigor de la norma que introdujo dichos preceptos. Así, en su Fundamento de Derecho Quinto:

"La actora manifiesta que no es de aplicación el art. 43.1.g LGT pues fue introducido por Ley 36/2006 de 29 noviembre y por tanto no se encontraba vigente en el momento en que se dictaron las liquidaciones tributarias de la deudora principal. Se trata de una medida antiabuso basada en la construcción

Síguenos en...



jurisprudencial del levantamiento del velo que se introdujo en la fase recaudatoria de los tributos como una responsabilidad subsidiaria, por ello es aplicable en el acuerdo de derivación de responsabilidad y no en la liquidación tributaria del deudor principal. La norma es de aplicación al caso concreto si tenemos en cuenta que la primera declaración de responsabilidad se efectuó en el año 2009 y la segunda, en el 2015 y como dice la DT4ª Ley 36/2006:

"Disposición transitoria cuarta. Responsabilidad tributaria por levantamiento del velo .

La responsabilidad tributaria establecida en el apartado cinco del artículo quinto de esta Ley podrá ser exigida cuando los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley."

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo (...)"

También en este sentido, cabe señalar la Sentencia de 22/02/2024 (Rec. Núm. 1017/2020) de la Audiencia Nacional en la que se determinaba que se incurre en aplicación retroactiva de la norma cuando todos los presupuestos de hecho se realizaron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 36/2006 (el énfasis es de este Tribunal):

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

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

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

También podemos citar la reciente Sentencia de 10/06/2025 de la Audiencia Nacional (Rec. Núm. 2472/2022) que se remite a las Sentencias dictadas en los recursos 2447/2022, 2467/2022, 2453/2022, 2467/2022, 2468/2022, 2480/2022 y 2472/2022 del mismo órgano jurisdiccional, en las que se disponía (el énfasis es de este Tribunal):

"En la demanda se efectúa una detenida clasificación de las deudas que se hacen objeto de derivación, para señalar en primer lugar la presencia de algunas nacidas antes de la entrada en vigor de la de la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley por el art. 5.5 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , en virtud de la cual se introdujo las causas de derivación letra h) del artículo 43.1 de la Ley General Tributaria

En esta categoría se encuentra la deuda tributaria con clave de liquidación: NUM001 expediente sancionador por infracciones tributarias cometidas por E... y B... en los años 2003 y 2004, e importe de 122.371,41€, añadiendo que la falta de cobertura legal se ve reforzada por el hecho de que la Ley 58/2003, General Tributaria, por tanto, también su artículo 43.1 entraron vigor el día 1 de julio de 2004 (ver disposición final 11ª de la LGT), remarcando que es jurídicamente inadmisibles aplicar una norma tributaria que a la fecha de los hechos no estaba en vigor.

Alegación desestimada por el TEAC, razonando que: dado que el deudor principal, la entidad S..., SL, fue declarada responsable subsidiario ex artículo 43. 1 h) LGT de las deudas de la entidad E... y B... S.A. en acuerdo dictado y notificado el día 27 de junio de 2018, desde ese momento se convirtieron en deudas propias de la entidad que, desde la perspectiva de C... Obras y Servicios asume la condición de deudor principal, esto es, S....

Síguenos en...



El hecho de no compartir el modo de razonar del TEAC no impide que, sobre la base de una interpretación distinta, rechacemos el motivo de impugnación del acuerdo recurrido examinado.

El TEAC confunde la iniciación del procedimiento ( sometida a la regla tempus regit actum ) con la realización temporal del presupuesto de hecho contemplado en la norma como determinante del nacimiento de la responsabilidad subsidiaria, que equivale a afirmar que la aplicación del párrafo h) del apartado 1 del artículo 43 de la Ley General Tributaria debe reservarse a aquellas conductas tributarias ejecutadas tras su entrada en vigor, con lo que, a contrario, quedará vedada su aplicación a conductas temporalmente anteriores a tal fecha por impedirlo el juego normal de la irretroactividad. Por la misma razón, carece de importancia la fecha de devengo de las deudas tributarias a cargo de E... y B... cuyo pago se deriva en primer lugar a S..., por cuanto la fecha en que se devengan carece de relevancia en la definición típica de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 h) que, por resumir, se basa en un abuso de la personificación jurídica, manifestado en determinados actos de control o voluntad directiva compartida.

Como explica la sentencia de la Sala Tercera de 24 de febrero de 2023 ( ROJ: STS 649/2023 ), la clave para la aplicación del precepto respetuosa con la regla general de irretroactividad de las normas ( artículo 2.3 Código Civil ) depende de que los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren, al menos en parte, en un espacio temporal que transcurra con posterioridad a la entrada en vigor de la norma en cuestión, producida el 1 de diciembre de 2006, puntualizando que, dada la redacción de la norma, no sería relevante que la creación de la sociedad fuera anterior a esa fecha, pues basta con que se produzca una " utilización" de la misma, según la expresión plasmada en el art. 43.1.h) de la Ley General Tributaria."

La Sentencia del Alto Tribunal a la que refiere la Audiencia Nacional es aquella dictada el 24/02/2023 (Rec. Cas. 5887/2021) en la que, si bien no se abordó como cuestión de interés casacional aquella que nos ocupa, consideró que en el caso estudiado resultaba aplicable el artículo 43.1.h) de la LGT toda vez que los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurrían en base a hechos producidos al menos en parte tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006:

"En cuanto al motivo de impugnación relativo a la aplicación retroactiva del art. 43.1.h) LGT a actuaciones anteriores a la entrada en vigor del citado precepto en 2006, se trata de una cuestión no considerada de interés casacional en el auto de admisión y que a tenor de los hechos declarados probados, carece de relevancia en casación por estar estrechamente vinculada a esa labor de apreciación de la prueba, excluida del recurso de casación, que versa sobre la intrincada sucesión de actuaciones e interrelaciones entre el obligado principal, la sociedad declarada responsable y el entramado societario subyacente. En todo caso, la valoración del acervo probatorio de la sentencia de instancia llega a la conclusión de que concurren los presupuestos para la aplicación de la responsabilidad subsidiaria puesto que, respecto de la relación entre el obligado principal y la sociedad declarada responsable "[...] Existe, así, en criterio de la Sala, control efectivo, directo o indirecto, por sí o mediante familiares directos, o voluntad rectora común, confusión patrimonial entre las personas y elusión de responsabilidad tributaria frente a la Hacienda Pública [...]" y que "[...] el señor ... fue declarado fallido por acuerdo de la Inspectora del Equipo Nacional de Recaudación de 29 de junio de 2016, incoándose expediente de responsabilidad subsidiaria a Las S... S.A., el 1 de julio de 2016, y si bien es cierto que este expediente refiere en parte hechos relativos a fechas anteriores, no lo es menos que son determinantes otros hechos posteriores a la entrada en vigor de la norma de aplicación, exhaustiva y pormenorizadamente descritos en el acuerdo de declaración, según los términos expuestos, que evidencian la relación existente entre ambas entidades a lo largo del tiempo, más allá desde luego de 2006 [...]"

Por consiguiente, los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren, según la declaración de hechos probados de la sentencia recurrida, en base a hechos producidos, al menos en parte, en un espacio temporal que transcurre con posterioridad a la entrada en vigor de la norma en cuestión, producida el 1 de diciembre de 2006, no siendo relevante que la creación de la sociedad fuera anterior a esa fecha, pues basta con que se produzca una " utilización" de la misma, según la expresión plasmada en el art. 43.1.h) LGT, para los fines de confusión de patrimonios que determinan la derivación de responsabilidad, utilización que la sentencia recurrida aprecia y declara como hecho probado."

De acuerdo con la normativa y jurisprudencia expuesta, para la aplicación del supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.h) de la LGT, ha de estarse a la fecha en que se produjeron los presupuestos

Síguenos en...



de hecho que dan lugar a la responsabilidad, debiendo producirse en base a hechos acontecidos al menos en parte tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006, el 01/12/2006.

Ha de analizarse pues si en el acuerdo de declaración de responsabilidad que nos ocupa, los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad concurren tras la entrada en vigor de la norma.

Quinto.- En primer lugar, en cuanto al requisito de voluntad rectora común.

La Dependencia Regional de Recaudación sostiene que las sociedades NP S.A, LM S.L. y QR S.L. están controladas por el mismo grupo familiar, la familia Bzw-Axy.

- En este sentido, NP S.A, si bien en el momento de constitución de la misma (en 1993) estaba participada por D. Bzw (que ostentaba un 49,96% del capital), la Mercantil JK S.L. y D. Oml, según la información más reciente inscrita en el registro mercantil y la declarada por la entidad en el Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 estaba participada por D. Bzw (80%) y Dña. Axy (20%).

D. Bzw figuraba como administrador único desde 29/03/1994 hasta 27/01/2011.

- LM S.L. estaba participada por D. Bzw, Dña. Axy y D. Czx en su constitución en 1994, si bien tras diversas transmisiones (la última elevada a público con fecha 27/12/2004) la propiedad de las participaciones quedó en manos del matrimonio Bzw-Axy y de sus hijos Dña. Dzx, D. Czx y D. Ezx. De acuerdo con la información declarada por la entidad en el Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011 estaba participada por D. Bzw (26%) y Dña. Axy (74%).

D. Bzw figuraba como administrador único desde 15/01/2004 hasta 27/01/2011. Previamente, desde 15/07/1995 ejerció el cargo su esposa Dña. Axy.

- En cuanto a QR S.L, estaba participada por D. Bzw (26%), Dña. Axy (26%) estando el resto de participaciones suscritas por los hijos de ambos, de acuerdo con la información declarada por la entidad en el Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016.

Desde la constitución de la entidad el 25/04/2003 hasta el 03/12/2003 ejerció el cargo de administrador D. Bzw. Desde esta fecha consta como administradora única Dña. Axy si bien el mismo día se concedió amplio poder a favor de D. Bzw, poder que es revocado el 30/06/2006.

De lo anterior cabe extraer que, si bien las entidades se constituyeron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 36/2006, que introdujo el supuesto de derivación de responsabilidad que nos ocupa, la voluntad rectora común puede apreciarse tanto antes como posteriormente a la entrada en vigor de la Ley 36/2006.

Sexto.- Por otro lado, en cuanto a la existencia de una unicidad de personas o esferas económicas y/o confusión o desviación patrimonial.

En el acuerdo se recogen los siguientes elementos de prueba:

- El uso particular de los inmuebles de titularidad de QR S.L. En el acuerdo de derivación de responsabilidad se recoge que respecto de los inmuebles por los que en 2005 y 2006 QR S.L. había imputado rentas, Dña. Axy en el curso del procedimiento de Inspección de los Tributos incoado a QR S.L. reconoció que habían sido utilizados como viviendas particulares de los miembros de la familia.

- Las transmisiones de inmuebles. Se trata de la ampliación de capital documentada mediante escritura pública de fecha 30/12/2003 por la cual se aumentó el capital social de QR mediante aportaciones no dinerarias en la cuantía de 511.357 euros suscritas por Dña. Axy y sus hijos, así como la ampliación de capital documentada en escritura pública de 27/12/2004, por la cual se aumentó el capital social de QR mediante aportaciones no dinerarias en la cuantía de 515.437 euros, suscritas por D. Bzw y sus hijos.

- Los trasvases de fondos que se producen entre las mercantiles. En el acuerdo se recoge el saldo de la cuenta 171000001 "Préstamo de NP S.A." que evidencia entregas de fondos realizadas por NP a QR S.L. durante los ejercicios 2003 y 2004.

Síguenos en...

- La obtención de financiación por parte de QR S.L, concedida por las entidades financieras con garantía de la pignoración de saldos bancarios de NP S.A. Se trata de una póliza de préstamo formalizada con la entidad CAJA\_1 el 03/12/2003, con duración de 15 meses. Asimismo, se hace referencia a la escritura pública de fecha 29/05/2003 en virtud de la cual se amplió el préstamo hipotecario concedido.

En el acuerdo de derivación de responsabilidad se hace constar, además, sobre la base de la información obtenida en el procedimiento inspector incoado a QR, que las cargas de los inmuebles aportados a QR son canceladas por esta mercantil, al parecer con fondos provenientes de NP S.A. En este punto, se refiere a la escritura pública de 27/09/2005 en virtud de la cual se cancelaba un préstamo hipotecario sobre la vivienda sita en ... de ..., que era titularidad de NP S.L, se vendió a los hijos del matrimonio Bzw-Axy y fue aportada posteriormente a QR mediante la escritura de ampliación de capital de 30/12/2003. Se menciona así mismo la existencia de una póliza de préstamo titularidad de QR formalizado con la CAJA\_2, fechada el 21/11/2004 y vencimiento a los 15 meses afianzada por NP.

Se hace constar así mismo que en la cuenta 41000017 denominada "NP" de la contabilidad de QR S.L. se reflejaban como deudas frente a la entidad vinculada gastos relativos a los inmuebles de su titularidad. Sin embargo, en el acuerdo exclusivamente se recogen los asientos relativos a las operaciones contabilizadas entre 01/01/2005 y 31/12/2005.

Séptimo.- En cuanto al abuso de derecho, en el acuerdo se recoge que el elemento subjetivo queda acreditado tanto en las transmisiones de inmuebles entre las mercantiles con precio aplazado sin que conste el precio del mismo (transmisiones que como ya hemos mencionado, se produjeron con anterioridad a 2006), las aportaciones dinerarias de los hermanos Czx-Dzx-Ezx careciendo éstos de capacidad económica (la ampliación de capital de fecha 30/12/2003 y 27/12/2004), transmisiones de las participaciones entre padres e hijos a precios nominales y habiéndose reconocido que no existió pago (se hace referencia al contrato privado de 17/03/2006), lo que condujo al órgano administrativo a considerar que la entidad QR se utilizaba para residenciar los inmuebles adquiridos, manteniendo en NP SA y LM S.L. las deudas.

Octavo.- Pues bien, de los anteriores elementos de prueba recogidos en el acuerdo de derivación de responsabilidad no cabe extraer que la existencia de unicidad de personas o esferas y/o confusión o desviación patrimonial si bien se inició con anterioridad a 01/12/2006 -en la que entró en vigor el precepto en virtud del cual se derivó responsabilidad- continuara con posterioridad a esta fecha. Tampoco resulta acreditado que el abuso de derecho continuara con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, fundándose el mismo exclusivamente en operaciones efectuadas con anterioridad a 01/12/2006.

Por lo expuesto, este Tribunal comparte lo dispuesto por el TEAR de Cataluña en la Resolución recurrida, toda vez que los presupuestos de hecho en los que fundamenta el órgano administrativo existencia de un supuesto de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 43.1.h) de la LGT, por lo que no resulta aplicable dicho supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

