

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066692

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de mayo de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 4927/2016

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo. *La responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que se plantea consiste en determinar si es conforme a derecho la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) al que ha sido adquirente en una operación de compraventa de bienes inmuebles respecto de la deuda por IVA devengada con el negocio traslativo y que no ha sido ingresada por el sujeto pasivo/transmitente. Pues bien, como adelantamos, la responsabilidad solidaria del mencionado artículo, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria, esto es, antes de su devengo y no después, ahora bien, siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 242.

Ley 1/2000 (LEC), art. 386.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 139.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique, nº 17, 28071-Madrid, contra resolución de fecha del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 18 de diciembre de 2015 número 46/8778/2013, deducida frente a acuerdo por el que se declara la responsabilidad solidaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

Con fecha 26.01.2012 Promociones C transmitió once bienes inmuebles de su propiedad por importe de 746.703,81 € más el importe correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) de la operación, al tipo del 18 %-por cuantía de 134.406,68€-a Promotora M.

Según consta en la escritura pública que documenta la operación, el importe total del precio, el cual se eleva a 881.110,49€ IVA incluido, es retenido por la parte compradora para hacer frente a dos préstamos de la parte vendedora que se relacionan en la propia escritura de compraventa. En concreto, una póliza de crédito a favor de CAJA DE AHORROS DEL ... por importe de 700.000€ , y un préstamo hipotecario a favor del B... por importe de 190.985,69€.

Ambas sociedades se encontraban administradas solidariamente en el día de la citada transmisión por las mismas personas D. JMF y D. JMC.

La sociedad Promociones C se constituyó por D. JMF y otros dos, mientras que Promotora M se constituyó por D. JMF y D. JMC.

Como consecuencia de la retención del IVA por parte de Promotora M, la mercantil Promociones C no pudo hacer frente al pago por dicho impuesto a la Hacienda Pública, presentando la autoliquidación mensual correspondiente al IVA del mes de enero de 2012 por importe de 147.634,75€ , con solicitud de aplazamiento y fraccionamiento de pago al carecer de tesorería para hacer frente a su pago.

Esta falta de tesorería de Promociones C era sabida por D. JMF y D. JMC que, en calidad de administradores solidarios, eran conocedores de que el Balance de dicha sociedad a 31.12.2011 mostraba unos resultados negativos de ejercicios anteriores de -1.706.449,30 €, unos resultados negativos del ejercicio de -553.545,20 € y un patrimonio neto negativo de -60.873,10 €.

De acuerdo con la información proporcionada por la Tesorería General de la Seguridad Social la empresa se había dado de baja con fecha 30.11.2011.

Segundo.

Teniendo en cuenta que el IVA es un impuesto de devengo instantáneo, de forma que dicho devengo se produce en el mismo instante de la transmisión de los inmuebles mencionados, sin perjuicio de su declaración y liquidación periódicas, la Dependencia de Recaudación de la AEAT consideró que la retención por Promotora M de la totalidad del precio incluido el IVA se produjo cuando el riesgo fiscal sobre la mercantil transmitente Promociones C ya se había producido.

De los hechos y circunstancias expuestos se consideró que la mercantil Promotora M se había apropiado de 134.406,68 € correspondientes al importe del IVA que gravaba la operación para satisfacer con este importe diversos préstamos contraídos con entidades bancarias por Promociones C. Por ello, al proceder de ese modo, se privó a Promociones C de la posibilidad de ingresar en el Tesoro Público el IVA devengado de la operación de compraventa de los inmuebles, pues difícilmente podía abonar lo que no obró en su poder más nominalmente, siendo Promotora M conocedora de las dificultades económicas por las que atravesaba el obligado al pago.

En consecuencia, después de la instrucción del correspondiente expediente, con fecha 21.12.2012 se dictó acuerdo por el que se declaró a la mercantil Promotora M responsable solidaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) de las deudas de Promociones C con un alcance de 134.406,68 €.

Tercero.

Disconforme con el citado acuerdo de declaración de responsabilidad, la entidad Promotora M interpuso reclamación 46/8778/2013 ante el TEAR de Valencia. Con fecha 18 de diciembre de 2015, el TEAR dictó resolución estimatoria anulando el acuerdo impugnado al considerar en su Fundamento de Derecho Quinto:

QUINTO.-

Establece el artículo 1.445 del Código Civil en relación a la compraventa:

"Por el contrato de compraventa uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente".

Por consiguiente, la compraventa es un contrato consensual, que se perfecciona por el mero consentimiento.

El precio es el otro elemento objetivo característico de la compraventa y consiste en la suma de dinero o signo que lo represente, que el comprador se obliga a entregar al vendedor a cambio de la cosa entregada. Ha de ser un precio real y cierto.

Ninguna limitación establece el Código Civil relativa a si el precio de la compraventa debe pagarse por el comprador al vendedor de forma directa o si el comprador puede pagar a acreedores del vendedor a cuenta de éste como pago del precio convenido por las partes.

De hecho, el Código Civil, recoge la posibilidad del pago realizado por terceros para la extinción de obligaciones en el artículo 1558:

"Puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, o ya lo ignore el deudor. El que pague por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad. En este caso sólo podrá repetir del deudor aquello en que le hubiera sido útil el pago".

El Derecho Civil considera lógico que al acreedor lo que le interesa es la satisfacción de su derecho de crédito y no tanto quién sea el que realice la prestación. Por tanto, admite el pago de un tercero como medio extintivo de la obligación.

Consiguientemente, el pago de terceras personas puede realizarse por acuerdo con el deudor o incluso sin que éste lo sepa. En el caso que nos ocupa, se ha optado por las partes intervinientes en la compraventa por esta forma del pago del precio. Sin embargo, ello no implica que estemos ante un presupuesto de hecho del 42.2.a) de la LGT 58/2003.

Cuarto.

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio de la recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

La argumentación de la resolución del TEAR desplegada en el Fundamento de Derecho Quinto solamente resultaría aceptable si el pacto entre la sociedad deudora principal y la declarada responsable hubiera estado referido exclusivamente al importe de 746.703,81€. Lo que defiende el TEAR en su resolución es que puede haber pactos entre los particulares en relación con el importe de la deuda tributaria generada por la compraventa.

Sin embargo estos pactos están prohibidos por el artículo 18 de la LGT, denominado *Indisponibilidad del crédito tributario* que establece que *"El crédito tributario es indisponible salvo que la ley disponga otra cosa"*. Esta indisponibilidad obliga tanto a la Administración Tributaria como a los particulares, razón por la cual el artículo 17.5 de la LGR establece que *"Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenidos de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas"*

En consecuencia, si se hubieran producido pactos entre los particulares respecto del crédito tributario, como ha sucedido en el supuesto presente, solo tendrían efectos entre ellos pero no ante la Administración, que no resulta obligada. Es necesario señalar que los preceptos del derecho común, como el Código Civil, solo son aplicable en materia tributaria con carácter supletorio, por disponerlo así el artículo 7.2 de la LGT por más que muchas de sus figuras y regulaciones encuentren su origen y su inspiración en ese Código, sin que ello suponga la sustitución de uno por otro que lo que ha hecho el TEAR en su resolución.

A criterio del Departamento de Recaudación, para determinar si se ha producido o no la responsabilidad que se regula en el artículo 42.2.a) de la LGT ha de analizarse si se dan los requisitos que se establecen en este artículo, expresados en resoluciones del TEAC, como el RG 2895-2014 de 30 de octubre de 2015, a saber:

-La entidad compradora de los inmuebles ha retenido la totalidad del importe de la compraventa realizada, de manera que la vendedora se ha quedado descapitalizada e imposibilitada de cumplir con la obligación de ingreso del IVA correspondiente de la operación, lo que constituye ocultamiento con la finalidad de impedir o eludir la traba.

-En esta operación es parte sustancial, sin la que no hubiera podido llevarse a cabo, la sociedad declarada responsable, a la que puede atribuirse con toda claridad el conocimiento del daño que ocasionaba a la Hacienda Pública, habida cuenta de la casi total identidad entre socios y administradores de ambas sociedades.

Ante estos hechos le resulta sorprendente a la Directora recurrente que se anule la responsabilidad declarada en base a la libertad de pacto entre las partes de la compraventa y se solicita del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el recurso extraordinario de alzada manifestándose expresamente en contra de lo mantenido por el TEAR de Valencia y que establezca como criterio relativo a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT que no exime su declaración la existencia de pacto alguno entre el deudor principal y el causante o colaborador sobre el crédito tributario.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, manifiesta, en síntesis:

-La falta de motivación en el recurso de unificación de criterio del presunto daño y error provocado por la resolución del TEAR de Valencia, que no precisa la razón por la que la considera dañosa y errónea, así como la falta de señalamiento de un criterio de contraste presuntamente vulnerado por la resolución del TEAR, argumentación que sería válida para un recurso de alzada ordinario pero no para un extraordinario de alzada para la unificación de criterio, simplemente porque no favorece las pretensiones de la Administración.

-Omisión de datos relevantes en la exposición de hechos del órgano recurrente.

Estas entidades, Promociones C y Promotora M formaban parte del mismo grupo familiar pero durante la crisis del sector inmobiliario se recibió una oferta de compra de la primera de las entidades a través de la cual se formalizaban las siguientes operaciones

- a) Se transmitía el 100% de las participaciones de Promociones C
- b) Cese de antiguos administradores y nuevos nombramientos.
- c) Traslado de domicilio social.
- d) Venta de inmuebles a Promotora M y cobro por asunción de la deuda bancaria de Promociones C a la que se subrogó la compradora.

La compraventa ya se formalizó entre partes independientes puesto que Promociones C pertenecía a un grupo inmobiliario ajeno a la familia que lo poseía con anterioridad, siendo el representante del grupo inversor el que promovió y realizó la referida venta.

Los nuevos propietarios de la mercantil Promociones C son un grupo Inmobiliario compuesto por más de setenta sociedades inmobiliarias que gestionan el mayor parque inmobiliario de la Comunidad Valenciana.

Por tanto se considera malintencionada la presunción de la Directora recurrente cuando asevera que la capacidad de pago de Promociones C se limitaba a la que desprendían sus Balances porque con esta venta la sociedad pasaba a pertenecer a un Grupo inmobiliario de gran solvencia.

-Oposición a los Fundamentos de Derecho. El recurrente se opone a los fundamentos desplegados por la Directora del Departamento en la medida en que considera que existe vinculación entre el deudor y el acreedor y no indica en qué preceptos de la Ley del IVA o LGT o sus Reglamentos de desarrollo se impone al comprador la obligación de vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias futuras del vendedor, es decir, la validez de un acuerdo entre partes no vinculadas no puede condicionarse a que una de ellas pague o no sus impuestos.

Considera también el recurrente que hay un tratamiento indistinto a los conceptos de IVA repercutido, la deuda tributaria originada como consecuencia del mecanismo de liquidación del impuesto y crédito tributario como el derecho que tiene el vendedor a cobrar el IVA repercutido.

Por otro lado, se dan por cumplidos los requisitos que exigen el TEAC para deducir la responsabilidad del 42.2.a) de la LGT, entendiendo que los términos en que se ha llevado a cabo la compraventa constituyen ocultamiento con la finalidad de impedir o eludir la traba. El interesado afirma que no existe vinculación entre las sociedades intervinientes y que la compensación realizada entre saldos deudores y acreedores no supone alteración de los elementos de la obligación tributaria, ni la compensación de créditos supone una despatrimonialización y ocultación de los derechos del deudor principal, razón por la cual no cabe presumir colaboración ni intencionalidad en un ilícito.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, según lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si es conforme a derecho la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT al que ha sido parte adquirente en una operación de compraventa de bienes inmuebles respecto de la deuda por IVA devengada con el negocio traslativo y que no ha sido ingresada por el sujeto pasivo/transmitente.

Tercero.

Antes de entrar a conocer de la procedencia del criterio debatido, y a la vista de las alegaciones que ante este TEAC ha formulado quien en su día ostentó la legitimación en la reclamación recaída en única instancia, el artículo 242 de la LGT dispone en relación con el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en el párrafo primero de su apartado 1:

*“1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, **cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones**, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía”.*

La Directora recurrente interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimar la resolución recurrida errónea y dañosa para el interés general.

Entiende este TEAC, a la vista de las alegaciones formuladas por la Directora que el recurso extraordinario es admisible, puesto que en efecto el criterio aplicado por el TEAR, siendo numerosas en la práctica las operaciones potencialmente afectadas por el mismo, trasciende claramente al concreto expediente que ocupa el recurso. Estamos ante un recurso extraordinario, que tiene una exclusiva finalidad cual es la unificación de criterio, esto es, no se está pretendiendo, a la vista de las alegaciones de la Directora, llevar a cabo una revisión ordinaria de la resolución dictada por el TEAR ni la apreciación o valoración de las circunstancias de hecho del caso concreto.

Cuarto.

Sentada la admisibilidad del presente recurso y entrando ya a conocer de la procedencia del criterio debatido, el artículo 42.2.a) de la LGT señala:

“2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.(...)”

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

En cuanto a la interpretación de este precepto, a los efectos aquí pretendidos, en el apartado a) la responsabilidad relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no se circunscribe la conducta a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Así exige para que se dé el supuesto de responsabilidad en él establecido, la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos. 2) Acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación. El término “causar” implica un enlace razonable y directo entre la conducta del responsable y la ocultación; y colaborar entraña complicidad, cooperación, y 3) Que quede acreditado por la Administración que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (ánimus (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).

Por tanto y en relación a la cuestión que nos ocupa, el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad.

La cuestión que aquí se dilucida ha sido ya objeto de pronunciamiento por este TEAC en resolución 4642/2013 de fecha 23/06/2016, cuyo criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional.

En dicha resolución 4642/2013 se analizaba un supuesto de hecho de una aportación no dineraria realizada por una entidad (el deudor principal) que supuso una alteración patrimonial de dicha sociedad, situándola en una peor situación a la que tenía con anterioridad a la aportación, al recibir participaciones sociales a cambio de otros activos (inmuebles fundamentalmente), siendo las participaciones sociales un bien de más difícil realización que los activos aportados. Además poco después de la aportación no dineraria, las participaciones sociales fueron transmitidas a otra sociedad. Posteriormente, la responsabilidad solidaria, con fundamento en el artículo 42.2.a) de la LGT, a quien fue el beneficiario de dicha aportación no dineraria y por la deuda tributaria que se devengó con motivo de esta operación por el Impuesto sobre Sociedades del deudor principal.

En tal caso este Tribunal Central concluye que debía entenderse en base a los hechos anteriormente mencionados que la aportación no dineraria era una actuación preparatoria según la cual el deudor principal habría iniciado un proceso de despatrimonialización, situando a la sociedad en una posición actual de insuficiencia de activos para hacer frente al pago de sus deudas, señalando lo siguiente (la negrita y el subrayado son nuestros):

“Pues en el presente caso, se dan los requisitos necesarios para dicha declaración:

*-La existencia de una deuda líquida, vencida, exigible en sede del deudor principal. **La obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado o pudieran resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo.***

La deuda exigida al responsable es una obligación cuyo nacimiento se produce en noviembre/2006 con la aportación no dineraria (Impuesto sobre Sociedades).

-Elemento objetivo, constituido por la ocultación objetiva en el sentido de transmisión, salida o desprendimiento del patrimonio neto del deudor, pues siendo titular de bienes fácilmente embargables y materializables en dinero, a través de su enajenación forzosa, realiza un acto de disposición por el cual pasa a ser titular de participaciones en una sociedad, de forma que lo embargable son las participaciones sociales, participaciones que constituyen derechos de realización prácticamente inviable al no resultar de adquisición fácil en subasta alguna, al contrario de lo que ocurre con los bienes inmuebles de valor conocido, cierto y realizable de modo directo, que han sido fraudulentamente substraídos en claro perjuicio de los acreedores, y

-Elemento subjetivo, como acción que tiene por finalidad "impedir la actuación de la Administración tributaria", exigiendo la norma simplemente un conocimiento de que su conducta pueda ocasionar un perjuicio. La aportación no dineraria por ampliación de capital, se efectuó entre sociedades vinculadas. Esta aportación no dineraria supuso la adquisición de participaciones sociales por lo que la deudora principal Oncedisa SA seguía teniendo facultad de disposición sobre dichas aportaciones no dinerarias; y las aportaciones sociales las transmite a otra sociedad (también vinculada), entendiéndose que la sociedad deudora con esa aportación no dineraria iniciaba un proceso de despatrimonialización con la participación activa de la reclamante que adquiriría un patrimonio inmobiliario importante para su actividad económica sin haber desembolsado dinero, impidiendo así la actuación de la acreedora Agencia Tributaria para la satisfacción de las deudas".

Como antes señalábamos, este criterio ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 23 de enero de 2017 (Rec. nº 474/2016) señalando en sus fundamentos de derecho cuarto y quinto:

CUARTO:

El artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, establece que:

(...)

El primer motivo de oposición de la parte actora, sobre el que hace girar la totalidad, casi, de su recurso, es que para que pueda decirse que se ha producido el supuesto de hecho previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de donde dimana la declaración de responsabilidad solidaria, requiere que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente.

Y en el caso que nos ocupa, sucede que la deuda tributaria nace para el deudor principal, en el mismo momento en que se lleva a cabo el negocio jurídico que da lugar a la aportación no dineraria de fincas y bienes para la suscripción de la ampliación del capital de la sociedad Olivos Naturales, hoy recurrente y en ese mismo momento se produce la presunta colaboración en la despatrimonialización, de forma que la colaboración se produce con el acto mismo que genera la deuda tributaria, y no después.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 15 de junio de 2016, dice que:

TERCERO.-

El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria declara responsables solidarios de la deuda tributaria a las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

Esta responsabilidad solidaria se ha de hacer efectiva a través de un procedimiento, que se ha de entender con el responsable solidario, pudiendo ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa (artículo 174.1 de la Ley General Tributaria) [en el caso de la responsabilidad subsidiaria se requiere la previa declaración de fallido del deudor principal (véase el artículo 176 de la misma Ley)]. Si la responsabilidad se declara y notifica al responsable antes del vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerir de pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo. Si la declaración de responsabilidad se produce una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable (artículo 175.1). Iniciado el procedimiento, se otorga un trámite de audiencia al

interesado por término de quince días [artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real decreto 939/2005, de 29 de julio (RCL 2005, 1770) (BOE de 2 de septiembre)].

Por tanto, son requisitos de la derivación de responsabilidad que nos ocupa: (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de responsabilidad; y (ii) ser el responsable causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014) (casación 2866/2012, FJ 5º; y 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014 , FJ 4º)].

Como se ha dicho en la Sentencia de esta Sala de 20 de junio de 2014 (RJ 2014, 4238) (recurso de casación 2866/2012) son requisitos del supuesto los siguientes:

1. La existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad.

2. Ser causante o colaborar en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria, entendiéndose por ocultación "cualquier actividad que distraiga bienes o derechos ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)".

Pues bien, respecto del primero de los requisitos, esta Sala, en relación con el supuesto normal de concurrencia de sujeto pasivo y responsable, ha declarado no ser necesario que la conducta obstaculizadora llevada a cabo por el segundo lo sea en relación con el procedimiento ejecutivo, pues como se dijo en la misma Sentencia antes referida de 20 de junio de 2014, -recurso de casación 2866/2012 - asumiendo lo que había declarado en su momento el TEAC, "... la obligación del pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde el entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación. (...) Por lo que basta con que la deuda se haya devengado, sin necesidad a que se hubiera iniciado el periodo ejecutivo de la misma, para que pueda haber ocultación de la misma."

Así pues, el deudor principal está obligado legalmente al pago de la deuda desde el nacimiento de la deuda tributaria, mientras que el responsable solidario, según se deduce del precepto antes transcrito, se hace tal a partir de conocer la expresada circunstancia y causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado principal al pago, sin que sea necesario, por tanto, que exista un acto previo de reclamación individual.

Cuestión distinta es que quede demostrado el conocimiento de la existencia de una obligación principal.

En definitiva, es esencial para el nacimiento tanto de la responsabilidad subsidiaria como de la solidaria que la causación o colaboración en el vaciamiento patrimonial se produzca con posterioridad al nacimiento de la deuda para el deudor principal, en el primer caso, o para el responsable subsidiario, en el segundo, y no que se haya producido con posterioridad al momento en que dicha deuda haya sido reclamada formalmente o exigida mediante el procedimiento administrativo correspondiente, al deudor de primero y segundo grado, respectivamente."

Es decir, la obligación del pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación. (...)Por lo que basta con que la deuda se haya devengado, sin necesidad a que se hubiera iniciado el periodo ejecutivo de la misma, para que pueda haber ocultación de la misma"

Pero debe estarse a cada caso concreto, pues esta doctrina se aplica en los supuestos de hecho en que los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria principal y el acto de despatrimonialización son sucesivos en el tiempo, pero en el supuesto en que el hecho imponible constituya a su vez el acto de despatrimonialización será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad.

Quinto.

Este acuerdo o plan previo, no se va a poder probar por medios directos pero sí por el medio de prueba de las presunciones judiciales recogido como medio de prueba válido en el artículo 386 de la L.E.C de aplicación supletoria.

Y en el caso que nos ocupa nos hallamos que el administrador de la sociedad deudora principal y de la sociedad responsable solidaria es la misma persona física que interviene don Melchor Baltasar, a través de la entidad Olivos Naturales que fue la administradora de Oncedisa desde la constitución de aquella, o bien personalmente desde 19 de diciembre de 2006.

La Sociedad Oncedisa se constituye en el año 1989. La sociedad Olivos Naturales en fecha 30 de noviembre de 2005 y la sociedad Energías Renovables Energi K, en fecha 28 de marzo de 2007.

La sociedad Oncedisa S.A. con anterioridad a la aportación no dineraria para la suscripción de la ampliación de capital había procedido a la venta a terceros de otras fincas:

- 1.- La FINCA000, valorada en 8.957.661 euros, transmitida el 02/11/2006 a un tercero.
- 2.- La FINCA001, valorada 550.235 euros, transmitida el mismo día 02/11/2006 a un tercero.

Y después de aquella fecha 2 de noviembre de 2006, en fecha 28 de marzo de 2008, muis fecha de constitución de la sociedad Energías Renovables, 5 fincas rústicas valoradas en 7.899.164 euros, transmitidas a MRA INDUSTRIAL, el 28/03/2007, si bien MRA INDUSTRIAL retiene:

- 3.544.273 € para pagar un embargo del Banco Pastor.
- 2.100.000 € para pagar un embargo de Agroganadera La Flor del Río.
- 204.892 € para pagar un embargo de Agroganadera La Flor del Río y otro de la AEAT.

Después de estas últimas ventas, según el Registro de la Propiedad, el patrimonio inmobiliario de Oncedisa inscrito, lo valora la Inspección en de 2.135.354,57 €.

En fecha 21 de mayo de 2007 es cuando Oncedisa vende sus participaciones a la empresa Energías Renovables Energi K. No debe olvidarse que el administrador de las empresas Oncedisa y Olivos Naturales era la misma persona.

Teniendo en cuenta el hilo conductor narrado, que don Melchor Baltasar era el administrador de las dos sociedades que nos ocupan, puede afirmarse que había un plan preconcebido de despatrimonializar a la empresa Oncedisa a favor de otras empresas de constitución más recientes, dedicadas al sector olivarero.

Seguramente no tenían la intención de causar un perjuicio a la Hacienda Pública, y buscaron una forma fiscal neutra por la cual lograr adquirir toda una rama de actividades de Oncedisa, sin pagar precio por ello, y obteniendo ventajas fiscales bajo la apariencia de la transmisión de una rama de actividad, con el fin de mejorar económicamente a la empresa, forma de transmisión que no aguantó el análisis de la Inspección de Tributos cuando puso en relación las personas intervinientes en las operaciones, las actuaciones anteriores de la administración de Oncedisa que dispuso de su patrimonio inmobiliario, la creación de dos empresas, Olivos Naturales y Energías Renovables, en fechas muy próximas a las operaciones que nos ocupan y que iban a ser las beneficiarias de tal operación; además, las participaciones suscritas por Oncedisa, salieron de su patrimonio a favor de Energías Renovables, cinco meses después de la suscripción de la ampliación de capital y dos meses después de la creación de dicha sociedad compradora.

Por otro lado, el pago del precio de la adquisición de tales participaciones, no se hizo en su totalidad en metálico sino que se compensaron créditos y deudas existentes y gran parte de su importe se aplazó.

Por tanto, puede decirse que al llevarse a cabo el acto de aportación no dineraria, se produjo el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006 cuya base imponible era el valor de dicha aportación, que a su vez constituía un acto de despatrimonialización de la empresa Oncedisa que se había iniciado en noviembre de 2006, y había participado en tal acto de despatrimonialización de forma preconcebida, ideada, consciente, voluntaria, aceptada y querida por el órgano de administración común de ambas sociedades don Melchor Baltasar.

No es admisible la alegación hecha por la parte actora que según esta postura, todo negocio jurídico celebrado con una sociedad, puede ser determinante de una declaración de responsabilidad solidaria tributaria, pues solamente aquellos negocios válidos, en los que concurren acuerdo de voluntades, sobre un objeto lícito, y una causa lícita, no darán lugar a dicha responsabilidad.

Y la causa en el negocio jurídico determinante de la responsabilidad que nos ocupa, aportación no dineraria, no era la legítima de cubrir una ampliación de capital de una sociedad mediante la transmisión de unos bienes que constituían una rama de actividad, sino de lograr la evitación de un hecho imponible, que determinaría la base del

Impuesto de Sociedades, lograr la despatrimonialización de la sociedad para no poder atender la liquidación de dicho Impuesto, en su caso, logrando de esta forma adquirir unos bienes, que soportaban cargas hipotecarias, pudiendo perder dichos bienes en la ejecución por la vía de apremio de la liquidación del impuesto, y responder con el resto del patrimonio de las deudas tributarias.

Sexto.

La alegación hecha por la parte actora, de la existencia de una doble imposición pues por una lado se tributaria por el Impuesto sobre Sociedades de la operación de aportación no dineraria, y por otro lado por la plusvalía obtenida como consecuencia de la venta de las participaciones de la sociedad Olivos Naturales, no afecta al acto de declaración de responsabilidad solidaria que nos ocupa, cuya extensión se limita a la derivada del impuesto sobre Sociedades ejercicio 2006.

Por todo lo dicho, procede desestimar el presente recurso, con expresa imposición al pago de las costas causadas a la parte recurrente conforme determina el artículo 139 de la Ley 29/98 .

Por lo expuesto, la responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituya a su vez el acto de despatrimonialización, pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad.

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE fijando el siguiente criterio:

La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria, esto es, antes de su devengo y no después; pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.