

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057013

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2014

Vocalía 11.^a

R.G. 4910/2012

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo. (Criterio 1 de 1) En el art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT), se regula un tipo de responsabilidad con naturaleza y características propias que le diferencian del resto de los supuestos de responsabilidad previstos en dicha Ley 58/2003 (LGT) pues, en este caso, la responsabilidad que se exige no deriva propiamente de la existencia de una deuda de un obligado al pago, sino que tiene su origen específico en la concurrencia de determinadas conductas que impiden la ejecución sobre el patrimonio de un deudor y, por ello, su objeto inmediato es el de resarcir a la Administración tributaria del perjuicio económico que dichas conductas le hayan podido causar. Si analizamos el tipo de responsabilidad incorporado en el apartado a) del artículo mencionado, observamos que en su primera parte establece los requisitos objetivos del mismo, consistentes en la necesidad de que el presunto responsable haya causado o colaborado en que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Y en su segunda parte establece un requisito subjetivo, cual es que tal ocultación o transmisión se haya verificado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Si no concurre cualquiera de estos requisitos, la declaración de responsabilidad será improcedente. Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria. Dicho esto, en el caso que nos ocupa, de la documentación obrante en el expediente no se desprende una prueba suficientemente concluyente de que la actuación de la reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria. Como máximo puede desprenderse que la finalidad de la entidad era cumplir con los compromisos contractuales asumidos con su cliente, atendiendo a las órdenes que hubiese podido recibir y cobrar sus deudas. No entendemos que se pueda observar en la conducta de la entidad financiera un *animus nocendi* a los intereses de la Hacienda Pública. Por lo tanto, al faltar la demostración de la concurrencia, esencialmente, del elemento subjetivo necesario de en toda declaración de responsabilidad, y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, el acuerdo adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 77.

Ley 230/1963 (LGT), art. 135.

Código Civil, art. 1.902.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, y en la reclamación económico-administrativa que en única instancia pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **X, S.A.**, con **CIF A...**, y en su nombre y representación por D^a. ..., y **como sucesora universal de CAJA DE AHORROS DE ...** con domicilio la primera a efectos de notificaciones en el Paseo de la Castellana nº 189, de Madrid, contra acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Aragón de 26 de junio de 2012, en asunto relativo a declaración de responsabilidad solidaria. La cuantía de esta reclamación es de 385.293,01 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

Con fecha 27 de junio de 2012, y en el procedimiento administrativo de apremio seguido contra la entidad **C S.L.**, le fue notificado a la interesada el acuerdo del día anterior 26 de junio de 2012, por el que al amparo del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT de 2003) se le declaraba responsable solidaria de las deudas tributarias contraídas por la mercantil **C S.L.**, en concepto de IVA 3T 2010, modelo 303, fijándose el alcance de la responsabilidad en 385.293,01 €.

A la interesada le fue concedido el preceptivo trámite de audiencia.

Frente al citado acuerdo, la entidad interesada interpone el 27 de julio de 2012, la presente reclamación económico-administrativa, y en trámite de alegaciones, la entidad **X SA**, como sucesora universal de la Caja de AHORROS DE ... S.L., manifiesta lo siguiente:

- La inexistencia de los requisitos del artículo 42.2 a) de la LGT de 2003.
- En concreto, la inexistencia del presupuesto habilitante, como es la ocultación o transmisión de un bien o derecho.

Segundo:

De la documentación obrante en el expediente se deducen las siguientes circunstancias de hecho.

Copia de la escritura otorgada con fecha 25-08-10 ante el Notario D. Jesús María Montañés Gutiérrez, de venta de un solar en camino de las Banqueras nº 4951 de La Muela (Zaragoza) a la entidad **S SL**.

Copia de la escritura otorgada con fecha 27-04-06 ante el Notario D. Juan Miguel Bellod Fernández de Palencia, sobre la concesión de un préstamo hipotecario de Caja de Ahorros de ... a **C SL**.

Fotocopia de extractos de la cuenta de Caja4691025 y de la amortización anticipada, cancelación total y recibo del préstamo ...-0...114-52-30-311326-93.

Según consta en la escritura pública de fecha 22-01-10 otorgada por el Notario del Ilustre colegio de La Rioja, Don Víctor Manuel de Luna Cubero de Constitución de Sociedad de Responsabilidad Limitada, la CAJA DE AHORROS DE ... constituye la sociedad limitada denominada **S SL**, SOCIEDAD UNIPERSONAL, suscribiendo y desembolsando totalmente las participaciones sociales como socio fundador y único. En la misma escritura se nombra como administrador único a D. E, empleado de la CAJA DE AHORROS DE

Según la escritura otorgada con fecha **25-08-10** ante el Notario D. Jesús María Montañés Gutiérrez La entidad mercantil **C SL** vende a la entidad mercantil **S SL** SOCIEDAD UNIPERSONAL con NIF B... un solar en el término de La Muela sito en camino de Las Banqueras nº 4951 e inscrito como finca nº 8.335 en el Registro de la Propiedad de La Almunia de Doña Godina (Zaragoza).

La citada finca se halla gravada con una hipoteca a favor de Caja de Ahorros de ... para responder de un préstamo de 2.450.000,00 € de principal con vencimiento el 27-04-09, según escritura otorgada el 27-04-06 ante el notario D. Juan Miguel Bellod Fernández de Palencia. Estos términos son modificados mediante escritura otorgada el 28 de mayo de 2009 ante el notario D. José Ángel de Andrés Rodríguez en el sentido de que la parte prestataria se obliga a la devolución del préstamo antes del 26-04-12, el tipo de interés inicial devengado será del 4,5% anual y la distribución de la responsabilidad hipotecaria pasando la finca a responder de 2.208.000,00 euros de principal más intereses y costas y otros gastos. Si bien el importe total del préstamo permanece invariable, además de cambiar el vencimiento y el importe de la responsabilidad hipotecaria del inmueble mencionado, se formalizaron nuevas garantías hipotecarias sobre otros inmuebles titularidad de entidades vinculadas con **C SL**.

El precio total de esta compraventa según los valores dados es de 2.210.000,00 euros, más la cantidad de 397.800,00 euros en concepto de IVA al 18%, lo que hace un total de 2.607.800,00 euros.

El pago se realiza mediante la entrega de dos cheques bancarios nominativos cruzados a favor de la entidad mercantil **C SL** por importe de 2.210.000,00 y 397.800,00 euros, respectivamente. El vendedor se compromete a cancelar las cargas existentes (2.208.000 euros).

Según el extracto de la cuenta bancaria de la que **C SL** es titular en la entidad CAJA DE AHORROS DE ... (CAJA...) tienen lugar varios movimientos todos ellos con fecha **25-08-10**, entre los que se encuentran los siguientes y que dan lugar a los saldos que se transcriben a continuación:

Saldo -	3.027,00	
Rem. Ch/propios	2.210.000,00	
Rem. Ch/propios	397.800,00	
Pago rbo. Ptmo.	2037 0114 52 30-311236-93	vto 27-04-10 - 114.074,23
Amort. Ant. Ptmo.	2037 0114 52 30-311236-93	- 2.210.000,00

Cancelac. Ptmo. 2037 0114 52 30-311236-93 - 240.000,00
Inter. Préstamo 2037 0114 52 30-311236-93 - 28.191,78
Saldo 12.506,99

En donde se observa que los cheques correspondientes a la compra-venta anteriormente referida son ingresados en la citada cuenta bancaria con la misma fecha y que la suma de las cantidades descontadas como amortización anticipada del préstamo (2.210.000 €) y cancelación de préstamo (240.000 €) coinciden con el importe total del préstamo (2.450.000 €) concedido. Además, se observa la existencia de otros pagos relacionados con dicho préstamo, como es el recibo con vencimiento 27-04-10 de 114.074,23 euros por intereses y diversos gastos y otros intereses del préstamo por importe de 28.191,78 euros.

Por lo tanto, se comprueba que el precio de la compra-venta del inmueble se destina a la cancelación anticipada del préstamo (2.210.000,00 euros) y que el importe del cheque por 397.800 euros ingresados (correspondiente al IVA de la compra-venta), se destina a cancelar el saldo negativo existente en la cuenta bancaria con anterioridad al momento del ingreso de los cheques de la citada compra-venta (-3.027 €), al pago del recibo de fecha 27-04-10 del préstamo pendiente (114.074,23 €), a la cancelación del resto préstamo (240.000 €) y a otros intereses del mismo (28.191,78 €). Es decir, que CAJA... cancela la deuda que **C SL** mantenía con la misma por el préstamo hipotecario por un importe de 2.592.266,01 euros, además del saldo negativo existente en la cuenta bancaria, cuando el importe de la compra-venta del inmueble era de 2.210.000,00 euros, importe muy cercano al de la responsabilidad que pesaba sobre el mismo (2.208.000,00 euros).

D. Rcon NIF ... como Administrador Solidario de la entidad **C SL** manifiesta, entre otras cuestiones, en Diligencia firmada con fecha 12-05-10 en el domicilio fiscal con los Órganos de Recaudación en relación con la venta del solar en La Muela que: *"el precio de venta fue la suma del importe pendiente de pago de la hipoteca, así como los intereses además de la cuota de IVA que generaba la operación; es decir, no hubo pagos sobrantes, la entidad compradora pago el importe de la venta total incluido el IVA, importe que inmediatamente lo dedujo Caja ... para saldar la deuda de la hipoteca y los intereses; cree recordar que no hubo subrogación hipotecaria"*.

En parecidos términos, en el escrito que acompaña a la documentación presentada por la sociedad C SL, D. R manifiesta que: "con el importe de la venta y del IVA ingresado en la cuenta de Caja ... se cobró la mencionada entidad los préstamos hipotecarios pendientes así como sus intereses, gastos de cancelación y saldo negativo de la cuenta".

C SL presentó en 2010 por los diferentes impuestos todas las autoliquidaciones negativas, excepto la correspondiente al tercer trimestre de IVA, modelo 303, por el importe y con ocasión de la venta mencionada. En 2011 todas las autoliquidaciones de todos los impuestos han sido igualmente negativas. Conforme al balance de la sociedad el único activo que poseía era el mencionado solar objeto de la venta y un trastero valorado contablemente en 3.284,92 euros y que ha sido objeto de embargo, encontrándose en la actualidad pendiente de subasta. Es decir, que con la venta realizada el 25-08-10, se desprende de la práctica totalidad de su activo y la empresa se mantiene inactiva.

S SL no ha declarado durante 2010 ningún ingreso por venta ni por tanto ningún IVA repercutido. Por el contrario ha declarado unas compras de 42.116.248,09 euros, y un IVA soportado correspondiente a las mismas de 6.877.424,17 euros, habiendo solicitado y obtenido efectiva e íntegramente la devolución de dicho importe.

S SL solicitó en los días previos a la operación de compraventa ante la AEAT, la Comunidad Autónoma de Aragón y el Ayuntamiento de la Muela la expedición de certificados previstos en el artículo 175.2 de la Ley General Tributaria, dado que pensaba continuar con la explotación del solar.

La entidad deudora principal solicitó el aplazamiento de la deuda por el IVA ahora derivada que le fue denegado por acuerdo de la Delegada Especial de la AEAT de Aragón el 24 de enero de 2011.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa.

Segundo:

En el presente caso es de aplicación el artículo 42.2 de la LGT de 2003, en la redacción dada por el artículo quinto de la Ley 36/06 de 29 de noviembre, a tenor del cual:

“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...

c. Las que con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía”.

En esta disposición se regula un tipo de responsabilidad con naturaleza y características propias que le diferencian del resto de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria pues, en este caso, la responsabilidad que se exige no deriva propiamente de la existencia de una deuda de un obligado al pago, sino que tiene su origen específico en la concurrencia de determinadas conductas que impiden la ejecución sobre el patrimonio de un deudor y, por ello, su objeto inmediato es el de resarcir a la Administración tributaria del perjuicio económico que dichas conductas le hayan podido causar.

La entidad reclamante efectúa una serie de alegaciones tendentes a demostrar la improcedencia del acuerdo de declaración de responsabilidad dictado y que por estar interrelacionadas vamos a analizar de forma conjunta.

En el presente caso debemos estudiar la aplicabilidad del supuesto de responsabilidad previsto en el citado y transcrito artículo 42.2.a) de la LGT de 2003. La responsabilidad solidaria establecida en este artículo tiene su fundamento último en la responsabilidad por actos ilícitos que tiene su origen en lo establecido en el artículo 1902 del Código Civil. En este caso, el daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se vea imposibilitada, o al menos obstaculizada, por la conducta de la entidad reclamante.

Si analizamos el tipo de responsabilidad incorporado en el apartado transcrito observamos que en su primera parte establece los requisitos objetivos del mismo, consistentes en la necesidad de que el presunto responsable haya causado o colaborado en que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Y en su segunda parte establece un requisito subjetivo, cual es que tal ocultación o transmisión se haya verificado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Si no concurre cualquiera de estos requisitos, la declaración de responsabilidad será improcedente.

Los conceptos de causante o colaborador en la realización de una conducta ilícita han sido acuñados en el ámbito de nuestro Derecho Penal y más tarde han sido trasladados a otras esferas, como al derecho sancionador administrativo o la responsabilidad tributaria. Por ello, para analizar qué se entiende por causante o colaborador es conveniente acudir a los conceptos del ámbito del Derecho Penal para, con posterioridad y con las matizaciones necesarias al no encontrarnos en un ámbito penal ni sancionador, aplicarlos al ámbito de la responsabilidad tributaria.

Como causantes o colaboradores en realización de un ilícito, según nuestro Derecho Penal, pueden entenderse: 1º Todas las personas que toman parte directa en la realización de la actuación ilícita. 2º Quien utilice fuerza sobre la persona que realice materialmente la actuación antijurídica. 3º Los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos de la actuación antijurídica. 4º Quien tenga la consideración de colaborador necesario y la de cómplice.

En segundo lugar es necesario que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Como señaló este Tribunal Central en su resolución de 25 de junio de 2008, recaída en la el recurso de alzada RG 1090/2007 (Fundamento de Derecho Tercero), *“el concepto de ocultación a los presentes efectos no significa que el objeto desaparezca, lo cual es imposible, o se desconozca quién es su titular, porque no se puede hacer una compraventa en la que sólo exista el vendedor. Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente”.* Asimismo, en la resolución de este Tribunal Central de 10 de marzo de 2009 recaída en el recurso de alzada RG 2416/2007 (Fundamento de Derecho Segundo) se señala que *“El concepto de ocultación a los presentes efectos no significa necesariamente que el inmueble salga del círculo patrimonial de los deudores principales (no presuntos deudores). Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria –al cambiar su titularidad-, de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente”.* Por lo tanto, lo esencial en los conceptos de ocultación o transmisión es que la actividad desarrollada que se integra en el presupuesto de hecho de la responsabilidad impida a la Administración tributaria la actuación recaudatoria que de otro modo hubiese podido realizar. En este sentido, el diccionario de la Real Academia Española define ocultar en su primera acepción como *“Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista”*, por lo que siempre que se *“esconda”* o *“tape”* el bien o derecho, en el sentido de que se haga inaccesible a la actuación de la Administración tributaria, se habrá producido una ocultación.

En tercer lugar, exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este supuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado.

Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria.

Pero además la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, dado que si la transmisión no supone tal vaciamiento, (en la practica totalidad de los casos la ocultación sí conllevara el vaciamiento patrimonial) sino la mera modificación de la composición del patrimonio, no podremos hablar de una conducta antijurídica por cuanto lo único que se habrá producido es el cambio real de un bien o derecho por otro distinto. Si el bien o derecho que ingresa en el patrimonio del obligado al pago también puede ser objeto de la actuación recaudatoria de la Administración tributaria en términos similares a los que podría haberlo sido el que sale, no podrá concluirse que la transmisión ha sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello no significa que toda transmisión que suponga el ingreso de un bien o derecho en el patrimonio del deudor excluye la existencia de responsabilidad, dado que si el bien que ingresa presenta mayores dificultades o impedimentos para la actuación de la Administración tributaria, podrá haberse producido el vaciamiento patrimonial señalado a pesar de la entrada de un bien o derecho en el patrimonio del obligado al pago.

Al mismo tiempo, cabe señalar, que es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 42.2.a) transcrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista requiere de la concurrencia de, cuando menos, negligencia en la actuación del responsable.

Por otra parte, como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2011 (Recurso 13/2010),

“Para que tal declaración tenga lugar:

1) Se exige la existencia de una conducta activa de los sujetos, es decir, que a través de su actuación se revele la búsqueda de la finalidad perseguida, que no es otra que intentar impedir la actuación de la Administración tributaria.

2) No es necesaria la consecución de un resultado, sino la dicción literal del precepto revela que basta con que los actos realizados por los responsables tiendan a la ocultación o transmisión sin necesidad de que se consuma dicho resultado.”

Y además hay que señalar que en este caso la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos objetivos y subjetivos recae en la Administración tributaria, que de acuerdo con la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2010 (recurso 307/2008) debe **“demostrar que el negocio jurídico realizado con la concurrencia de voluntades del deudor principal y deudor solidario es un negocio jurídico tendencial, realizado con la finalidad de ocultar o esconder los bienes del deudor principal de la posibilidad de su realización por la Hacienda Pública (...). Lo anterior se ha acreditado mediante una prueba indiciaria pues normalmente no existe, en estos casos, un reconocimiento expreso del hecho.”**

Y respecto al momento en que se pueden realizar conductas que incurran en el supuesto de responsabilidad que estudiamos, este Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras en la resolución 205/2009, de 24 de febrero de 2009, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha declarado que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual artículo 42.2.a) de la LGT de 2003), *“alcanza a los hechos producidos con anterioridad a que se dicte el embargo o, en su caso, a la liquidación de las deudas”*. Dicho criterio se basa en que la obligación de pago nace para el deudor *“con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material 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 la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación”*.

Tercero:

En el caso que nos ocupa, según el órgano de recaudación, **CAJA DE AHORROS DE ...**, acreedora hipotecaria y sucedida universalmente por **X, SA.** ha incurrido en el supuesto de hecho contemplado en el artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, pues se apropió de 397.800 € correspondientes al I.V.A. de la operación de la venta de una finca del obligado al pago **C S.L.**, la cual con dicha cantidad satisfizo obligaciones que tenía contraídas con Caja... que se encontraban pendientes de pago (intereses del préstamo hipotecario que gravaba la fincas transmitida, etc.).

Por lo dicho, considera el órgano de recaudación que privó a la deudora principal – **C S.L.**- de la posibilidad de ingresar dicho Impuesto en la Hacienda Pública, pues difícilmente se podía abonar lo que no obraba en su poder más que nominalmente, máxime cuando además la compradora conocía perfectamente las dificultades económicas por las que atravesaba el obligado al pago, que motivaron la citada operación, en cuya virtud el préstamo hipotecario contraído por **S perteneciente al 100% de Caja...**, se canceló no por pago sino mediante subrogación en la posición deudora de la mercantil compradora, dominada al 100% por Caja... – acreedora hipotecaria, como ya se ha señalado.

Sin embargo, este Tribunal Económico-Administrativo Central no puede coincidir en la apreciación que realiza el órgano de recaudación por los motivos que a continuación se señalarán.

Analizando el supuesto, se llega a la conclusión de que, a primera vista, se podría considerar que se cumplen los requisitos objetivos citados en el fundamento de derecho anterior, dado que se produce la transmisión u ocultación de un bien o derecho del obligado al pago, ya que un saldo en cuenta corriente titularidad del mismo sale de la esfera de su patrimonio y queda fuera de la posibilidad de ser trabado para satisfacer las deudas de la Hacienda Pública. Y existe una conducta activa materializada en la realización de una serie de cargos en la cuenta corriente de **C, S.L.**, y en el mismo día se ingrese el importe de una transmisión inmobiliaria (precisamente el importe del impuesto –IVA- que gravaba la transmisión).

Asimismo es de señalar que las referidas operaciones acaecen cuando el impuesto por el que se declara la responsabilidad ya se había devengado para la mercantil transmitente, puesto que tienen lugar el mismo día a aquel en que se produce el devengo de la operación que genera el I.V.A. impagado, impuesto éste de devengo instantáneo, sin perjuicio de su declaración y liquidación periódicas. Es decir, al haberse realizado ya el hecho imponible, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Pero el acuerdo de declaración de responsabilidad no demuestra que se haya producido un vaciamiento patrimonial con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, requisito de este supuesto de responsabilidad. Por una parte, no demuestra que los cargos realizados tuviesen la finalidad de vaciar, cuando menos parcialmente, el patrimonio del obligado al pago en perjuicio de la Hacienda Pública, dado que no estudia, entre otros, los efectos que tiene el pago de los intereses del préstamo hipotecario (crédito que, de tener efectivamente esa naturaleza debería entenderse preferente al de la Hacienda Pública –ex artículo 77.1 de la LGT de 2003-).

Además, fundamenta el órgano de recaudación el perjuicio a la Hacienda Pública en que era consciente la compradora de la situación patrimonial de la vendedora **C, S.L.** y de que al hacer los cargos en la cuenta corriente de ésta le estaba privando de la posibilidad de abonar el impuesto devengado en la operación inmobiliaria que había ocasionado tal devengo. Sin embargo, para que tal afirmación hubiese estado sustentada fácticamente debía haber demostrado el órgano de recaudación que se contaba con toda la información patrimonial y financiera necesaria que le permitía tener conocimiento y conciencia de que, de realizar los cargos correspondientes a **C, S.L.**, le iba a ser imposible efectuar el pago del impuesto. Se justifica dicho conocimiento en que las dificultades económicas de ésta le habían llevado a negociar la compraventa del inmueble.

Hay que tener en cuenta que tampoco se demuestra en el acuerdo de declaración de responsabilidad que la situación financiera de **S SL CAJA...** le impedía, en el momento de su presentación, realizar el pago de la correspondiente autoliquidación. Tal imposibilidad parece tratar de demostrarse por el órgano de recaudación al señalar que se ha procedido a la denegación del aplazamiento solicitado por la deudora principal (cuyos motivos de denegación no se señalan) y al afirmar que el importe del I.V.A. satisfecho por la compradora fue aplicado al pago de deudas que mantenía la deudora principal.

En definitiva, de la documentación obrante en el expediente no se desprende una prueba suficientemente concluyente de que la actuación de la reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria. Como máximo puede desprenderse que la finalidad de la entidad era cumplir con los compromisos contractuales asumidos con su cliente, atendiendo a las órdenes que hubiese podido recibir y cobrar sus deudas. No entendemos que se pueda observar en la conducta de la Entidad Financiera un animus nocendi a los intereses de la Hacienda Pública.

La realidad es que en este caso el órgano de recaudación no consigue demostrar suficientemente el perjuicio a la Hacienda Pública causado con la actuación de la reclamante, pero también es cierto que no persigue

declarar una responsabilidad objetiva, sino que no consigue su objetivo de demostrar que su actuación tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria, y por lo tanto, al faltar la demostración de la concurrencia, esencialmente, del elemento subjetivo necesario de en toda declaración de responsabilidad, y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, el acuerdo adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA,

ACUERDA:

Estimar la presente reclamación económico-administrativa y anular el acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Aragón impugnado.