

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ066928

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de junio de 2017

Vocalía 12.ª

R.G. 4435/2016

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 obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Como es sabido, la responsabilidad solidaria prevista en el art. 42.2 de la Ley 58/2003 (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. El nacimiento de la obligación del responsable regulada en el art. 42.2 a) exige un deudor principal y la intervención de un tercero para ocultar los bienes que será el nuevo titular de los mismos; es decir, existe un sujeto pasivo que quiere ocultar su patrimonio y se sirve de este tercero que incurre en el presupuesto de la letra a) del art. 42.2 de la Ley 58/2003 (LGT). Los requisitos que exige la norma son, en primer lugar, el devengo o nacimiento de la deuda tributaria para el deudor principal que tiene lugar con la realización del hecho imponible y, en segundo lugar, la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. La confluencia de estos dos requisitos es lo que determina el nacimiento de la obligación para el presunto responsable, que podríamos denominar elementos constitutivos. Pues bien, ni del reiterado art. 42.2 a) ni de la doctrina del TEAC, se deduce alguna exigencia temporal o acotación en el tiempo relativa al momento en que se ha de producir los hechos determinantes de la responsabilidad para considerar que los mismos se han realizado con la intencionalidad de ocultar o sustraer el patrimonio del deudor principal de la acción recaudatoria de la Administración tributaria. En conclusión, 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. Consecuentemente, la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que pueden darse antes que los órganos de aplicación de los tributos hayan iniciado actuaciones de comprobación, sin que el lapso temporal que pueda mediar entre el acto de ocultación o transmisión y el inicio, en su caso, de esas actuaciones de comprobación tenga trascendencia, pues el único período que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 43, 67 y 174.
Código Civil, art. 643.

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 (Madrid-28020), contra resolución de fecha 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 24/885/2015, 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:

1. D.A fue declarado responsable solidario al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT de las deudas tributarias de su madre D^a.E, por acuerdo de 23.03.2015, notificado el siguiente día 31. En este acuerdo se destacan los siguientes extremos:

1.1 Que D^a E había sido declarada responsable subsidiaria de las deudas y sanciones de la sociedad Y, en aplicación del artículo 43.1 a) de la LGT. Dicho acuerdo se notificó el 5.10.2013. Estos acuerdos de liquidación y sanción correspondían al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, respecto de los que se había iniciado el procedimiento inspector el 30.12.2010. Tras comprobar la falta de patrimonio de la responsable, fue declarada fallida con fecha 26.01.2015.

1.2 La declarada responsable subsidiaria y su marido eran propietarios, cada uno de ellos de una mitad indivisa de la finca registral XXX del Registro de la Propiedad 4 de León. Mediante escritura pública de 23.01.2009 donaron el inmueble valorado a efectos fiscales en 14.726,98 € a su hijo, D.A.

1.3 El resto de los bienes que constituirían el patrimonio realizable de la declarada responsable subsidiaria- las fincas registrales 14.XXX, 14.XXX y 14.XXX del Registro de la Propiedad 2 de León, valorados a efectos fiscales en 90.441,55 €, uno de los cuales constituye la vivienda familiar de D^a E., fue asimismo donado a su hijo en la misma fecha.

2. Disconforme con el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, D.A. interpuso con fecha 30.04.2015 reclamación económico-administrativa 24/885/2015 ante el TEAR, en que alega, en síntesis, que se presume erróneamente que la finalidad de la operación fuera impedir que la Hacienda Pública pudiera hacer efectivo el cobro de las deudas y sanciones que pudieran ser exigidas, puesto que la escritura de donación se otorgó el 23.01.2009, no siendo hasta el 30.12.2010 cuando se inicia el procedimiento inspector a la sociedad Y, cuestión que era desconocida en el momento en que se lleva a cabo la donación. Posteriormente, tras la actuaciones inspectoras, la empresa fue declarada en concurso de acreedores por auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil de León en mayo de 2011, que fue calificado de fortuito y dicha operación de donación no fue discutida por la Hacienda Pública dentro del concurso de acreedores en ningún momento.

Segundo:

El TEAR de Castilla-León ha dictado resolución el 29.01.2016 por la que se estima la reclamación 24/885/2015 y se anula el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado con la siguiente argumentación:

“Son dos, pues, los presupuestos de hecho que han de concurrir para que pueda derivarse la responsabilidad solidaria prevista en este artículo: en primer lugar, que en el momento de efectuarse la declaración de responsabilidad exista una deuda tributaria líquida a cargo del deudor principal; en segundo lugar, que el declarado responsable hubiese sido causante o hubiese colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la administración tributaria.

En relación con el primero de estos presupuestos, la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada en el momento de declaración de responsabilidad, conviene precisar que el precepto no requiere que la conducta obstaculizadora llevada a cabo por el responsable lo sea en relación con el procedimiento ejecutivo.

(...)

TERCERO. El segundo presupuesto que ha de concurrir, como se dijo, es que el declarado responsable hubiese sido causante o hubiese colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la traba por la Administración Tributaria.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia de 20 de junio de 2014 (Recurso de Casación 2866/2012; RJ\2014\4238), anteriormente citada, señala que por ocultación debe entenderse *“cualquier actividad que distraiga*

bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de estos, para evitar responder con ellos (...)", tal y como señala el Tribunal Económico- Administrativo Central en su resolución de 24 de febrero de 2009, dictada en virtud de recurso extraordinario para la unificación de criterio; y por causar o colaborar cualquier acto positivo dirigido a la ocultación de bienes o derechos, "como puede ser una donación simulada a un familiar, la venta de bienes a familiares por precio inferior al de mercado, así como la modificación del régimen económico-matrimonial", supuestos estos que encajan en el citado precepto, evitándose con ello la necesidad de acudir a la vía judicial con acciones de nulidad o rescisión, para la defensa del crédito público, exigiéndose en el responsable un «animus noscendi» o «sciencia fraudes», es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio".

En relación con esta última exigencia, la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª), en sentencias de 28 de abril de 2014 (Recurso contencioso-administrativo 167/2013; JUR\2014\124517), 31 de marzo de 2014 (Recurso contencioso-administrativo núm. 125/2013; JUR 2014\1091) y 3 febrero 2014 (Recurso contencioso-administrativo núm. 116/2013; JUR 2014\45726), entre otras, ha considerado que basta con que haya una actuación culposa por parte del declarado responsable.

(...)

SEXTO. En el presente caso nos encontramos con que las donaciones se efectuaron con mucha anterioridad a que se iniciase el procedimiento inspector frente a Y S.L. y se declarase responsable subsidiaria a la deudora principal, con una diferencia de más de dos años, lo cual puede considerarse como un plazo excesivamente amplio como para concluir que en el momento de efectuarse las actuaciones de donación se estaban pensando en ocultar bienes a la Hacienda Pública frente a una posible derivación de responsabilidad subsidiaria que se siguiese frente a la ahora deudora principal, la cual, reiteramos, se efectuó más de dos años después de realizarse las operaciones de donación. Por tanto, no se ha acreditado que se hayan producido unos hechos que persiguen ocultar un bien a la acción de la Hacienda Pública, por lo que cabe concluir que la derivación de responsabilidad objeto de la presente reclamación no es conforme a Derecho.

En definitiva, consideramos que la Administración ha no se acreditado suficientemente la concurrencia de los presupuestos de hecho que permitían la declaración de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) LGT, y estimamos por tanto las alegaciones formuladas al respecto por la reclamante.

Tercero:

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 del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

El presente recurso se interpone contra el pronunciamiento del TEAR según el cual, pasado un cierto período -cuya duración no especifica ni argumenta- entre el acto de ocultación o transmisión primero y el inicio del procedimiento inspector al deudor principal después, no cabe pensar en la intención de ocultación de los que los llevaron a cabo, teniendo como consecuencia la falta de acreditación de los presupuestos de hecho que permiten la declaración de responsabilidad al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT.

En el Fundamento de Derecho Sexto de la Resolución de la reclamación 24/885/2015 se justifica el pronunciamiento estimatorio en que entre el acto de ocultación, donaciones efectuadas el 23.01.2009, y el inicio del procedimiento de comprobación a la entidad Y, el 30.12.2010, ha transcurrido un tiempo que puede considerarse como un plazo excesivamente amplio como para concluir que el momento de efectuarse las actuaciones de donación se estaba pensando en ocultar bienes a la Hacienda Pública frente a una posible derivación de responsabilidad. Esta afirmación supone que hay un tiempo, no excesivamente amplio, sin que el TEAR haya especificado cual es y en base a qué norma, o qué criterio económico-administrativo o jurisprudencial resulta de aplicación.

El origen legal de la condición de responsable solidario del artículo 42.2.a) de la LGT se produce en el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad constituido por la ocultación o transmisión del patrimonio del deudor principal, y tiene como requisito para su declaración, de acuerdo con el 174.1 LGT, el que se haya liquidado la deuda en sede del deudor principal, hecho éste que puede ser anterior o posterior a la propia ocultación o transmisión.

La disconformidad a derecho del pronunciamiento combatido se pone más claramente de manifiesto si se piensa en el supuesto de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT en el que no ha habido procedimiento de comprobación para liquidar la deuda. En este caso, el único período que ha de tenerse en

cuenta es el de prescripción del derecho de la Administración para cobrar la deuda, con lo que se produce un agravio injustificado entre el que declaró correctamente la deuda y el que no lo hizo, por cuanto respecto de este último caso se le impone a la Administración tributaria un nuevo requisito a cumplir para cobrar su crédito.

Una vez que el hecho imponible se ha producido y se ha devengado la deuda tributaria ningún deudor sabe si va a ser objeto de un procedimiento de comprobación. Por ello, si decide ocultar su patrimonio para evitar una traba posterior por impago, ello está relacionado con el devengo de la deuda, pues desde ese momento hasta su prescripción cabe la planificación fiscal, razón por la cual el período que transcurra entre la ocultación y el posterior procedimiento de comprobación es absolutamente irrelevante.

Hay que tener en cuenta que el responsable lo es desde el momento en que se realiza el presupuesto de hecho de la responsabilidad, momento a partir del cual ya no puede considerarse un tercero ajeno a la relación tributaria sino el sujeto pasivo de una obligación que está pendiente de determinar. Así lo considera el Tribunal Supremo en sentencia de 25.04.2008 Rec. Casación 6815/2002. Esto trasladado al caso que nos ocupa implica que realizado el hecho imponible por la entidad Y, y no habiendo reservado patrimonio suficiente para pagar a su acreedor, nace la responsabilidad de D.A en el momento de la aceptación de la donación con independencia de que la deuda, que ya existe, no esté liquidada en ese momento y la declaración de la responsabilidad pueda hacerse en cualquier momento posterior hasta su prescripción. Rige, en este sentido, lo dispuesto en el artículo 643 del Código Civil en cuanto a las donaciones otorgadas en fraude de acreedores, argumento de la SAN de 14.07.2014 Rec. 353/2013 que confirma la resolución del TEAC de 6.06.2013 RG 3150-11.

En la propia resolución recurrida de la reclamación 24/885/2015 recoge determinadas sentencias y resoluciones económico-administrativas que se citan como argumentos de autoridad que han de seguirse, pero que no aplica correctamente. Tales son la Resolución del TEAC de 7.02.2013 desestimatoria de la reclamación RG 3050-11, confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 28.04.2014 Rec. 167/2013; la resolución del TEAC de 7.02.2013 RG 2926-11 referida a la misma deudora principal confirmada por la Audiencia Nacional de 31.03.2014 Rec. 125/2013; Resolución del TEAC de 27.06.2007 desestimatoria de la reclamación RG 1117-06 confirmada por SAN de 2.03.2009 Rec. 597/2007 y por STS de 27.09.2012 Rec. Casación 3103/2009.

En conclusión, la motivación de la realización de actos de ocultación o transmisión a los efectos del artículo 42.2.a) de la LGT se encuentra en la realización efectiva del hecho imponible e incluso en la previsible realización del mismo, generador de la deuda. Es a partir de entonces cuando el causante o colaborador en cualquier acto de despatrimonialización del deudor puede dar lugar a que sea declarado responsable solidario del pago, afirmación que resulta válida tanto para el caso de deudas autoliquidadas como para las que resultan de un procedimiento de comprobación e investigación, dado que la instrucción de éste último es algo cuya realización se desconoce por el obligado tributario hasta el momento en que se notifica su inicio por lo que es la mera posibilidad de que se produzca la que motiva al obligado a despatrimonializarse para evitar responder a la deuda.

Cuarto:

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:

-Que la donación de bienes inmuebles se produce el 23.01.2009, prácticamente dos años antes del inicio de las actuaciones inspectoras, razón por la que era imposible plantearse a esa fecha la necesidad de intentar salvaguardar el patrimonio de la declarada responsable subsidiaria en base a un posible procedimiento inspector que no se iniciaría hasta finales del año 2010.

-Para el interesado en la anterior instancia, el deudor principal no es la entidad Y, sino la persona declarada responsable subsidiaria de la entidad, a quien no se le notifica el acuerdo que la declara como tal hasta el 5.10.2013. Datando el acuerdo por el que se declara responsable subsidiaria del año 2013, y teniendo la consideración de deudora principal para quien suscribe, la deuda no se había devengado cuando se produjo la donación.

-Los casos que han sido mencionados en la resolución de la reclamación económico-administrativa recurrida en los que se ha considerado aplicable el 42.2.a) por considerar que la operación vaciaba el patrimonio del obligado al pago a la deuda con ánimo defraudatorio, describen supuestos de hecho radicalmente diferentes al que nos ocupa, en las que se conocían las actuaciones inspectoras porque ya se habían iniciado. Por el contrario, cuando se efectúa la donación, en 2009, era imposible prever que dos años después comenzaría un procedimiento inspector

para regularizar el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007. La razón de realizar la donación fue aprovechar las bonificaciones que existían en aquel momento en Castilla y León entre padres e hijos y no tiene nada que ver con las operaciones societarias complejas realizadas en alguno de los supuestos enunciados como apoyo de las pretensiones expuestas.

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 el período que transcurra entre el acto de ocultación o transmisión de los bienes, supuesto de hecho que conllevaría la aplicación del artículo del artículo 42.2.a) de la LGT por el que se declara la responsabilidad solidaria, y el inicio de un procedimiento de comprobación e investigación que eventualmente pueda llevarse a cabo con posterioridad, cualquiera que sea ese período y sin perjuicio de la prescripción, es determinante para considerar la ausencia de la motivación necesaria para la aplicación del artículo citado al causante o colaborador.

Tercero:

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 Ley 58/2003 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.

El supuesto previsto en el apartado a), relativo a la ocultación de bienes o derechos del deudor, exige 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 la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca 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 nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria no acota temporalmente el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. En este sentido debe señalarse que desde que se realiza el hecho imponible el ordenamiento sujeta al obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo lo constituye la prestación material de la obligación tributaria,

es decir, la obligación de pago de la deuda nacida. La deuda tributaria está, por tanto, pendiente desde su mismo nacimiento, sin perjuicio de que deba ser posteriormente líquida y exigible. Es decir, la obligación de 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 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.

Más recientemente, el TEAC se ha pronunciado en resolución de 27.07.2016 RG 2288/2016, dictada en unificación de criterio en la que señala en su Fundamento de Derecho Cuarto: :

“(...)

El nacimiento de la obligación del responsable regulada en el 42.2 a) LGT exige un deudor principal y la intervención de un tercero para ocultar los bienes que será el nuevo titular de los mismos; es decir, existe un deudor que pretende ocultar su patrimonio y se sirve de este tercero que incurre en el presupuesto de la letra a) del artículo 42.2 LGT. Pero para que se pueda declarar la responsabilidad es necesaria la realización de dos presupuestos de hecho: 1) el hecho imponible realizado por el obligado tributario principal, que supone el nacimiento de la obligación tributaria principal, y 2) la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. Sólo la conjunción de ambos presupuestos permite el nacimiento de la obligación del responsable. Esta obligación nace ilíquida por lo que la Ley regula un procedimiento específico para liquidarla, o lo que es lo mismo, declarar la obligación del responsable.

(...)

La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) solo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo/obligado/deudor principal ha sido liquidada, estableciéndose el “dies a quo” del plazo para la declaración de responsabilidad de la siguiente forma:

- 1. Si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) LGT se ha realizado antes de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo.*
- 2. Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de pago en período voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar”.*

El nacimiento de la obligación del responsable regulada en el 42.2 a) exige un deudor principal y la intervención de un tercero para ocultar los bienes que será el nuevo titular de los mismos; es decir, existe un sujeto pasivo que quiere ocultar su patrimonio y se sirve de este tercero que incurre en el presupuesto de la letra a) del artículo 42.2 LGT. Los requisitos que exige la norma son, en primer lugar, el devengo o nacimiento de la deuda tributaria para el deudor principal que tiene lugar con la realización del hecho imponible y, en segundo lugar, la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. La confluencia de estos dos requisitos es lo que determina el nacimiento de la obligación para el presunto responsable, que podríamos denominar elementos constitutivos.

Ahora bien, en este primer momento la obligación nace ilíquida y en el artículo 174 de la LGT se regula un procedimiento para liquidarla, o lo que es lo mismo, un procedimiento para declarar la obligación del responsable mediante el cual la Administración ejerce una potestad liquidatoria sin que hasta ese momento la Administración haya podido ejercitar ninguna otra actuación, en términos recaudatorios, frente a este tercero.

El artículo 174.1 LGT señala el momento a partir del cual se puede realizar esta declaración por la Administración y que exige en primer término que la deuda del sujeto pasivo/obligado/deudor principal haya sido liquidada *“La responsabilidad podrá 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”*, pues ello va a determinar el “dies a quo” o inicio del plazo para la declaración de la responsabilidad. En palabras del Tribunal Supremo *“la derivación de la acción administrativa constituye una **conditio iuris** para la exigibilidad de la deuda, al margen de que la obligación **ex lege** del responsable surja con la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley”*.

La concreción del momento en que nace la acción para poder exigir la responsabilidad del presunto responsable es una cuestión que tiene importantes implicaciones con el instituto de la prescripción y con la determinación del alcance de la responsabilidad.

En este sentido señala el artículo 67.2 de la LGT:

“El plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios comenzará a contarse desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal.

No obstante, en el caso de que los hechos que constituyan el presupuesto de la responsabilidad se produzcan con posterioridad al plazo fijado en el párrafo anterior, dicho plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar. (...)

A este respecto ya ha tenido ocasión de pronunciarse el TEAC en su resolución de 30.09.2015 RG 1302/2015:

“La declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) solo puede tener lugar una vez que la deuda del sujeto pasivo/obligado/deudor principal ha sido liquidada, estableciéndose el “dies a quo” del plazo para la declaración de responsabilidad de la siguiente forma:

1. Si el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) LGT se ha realizado antes de haber finalizado el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo.

2. Si el presupuesto de hecho de la responsabilidad se realiza después de haber finalizado el plazo de pago en periodo voluntario del deudor principal, el plazo de prescripción se iniciará a partir del momento en que tales hechos hubieran tenido lugar.”

Del texto de la resolución se deduce que la acción frente al presunto responsable puede nacer en dos momentos distintos en función de si el presupuesto de hecho constitutivo de la responsabilidad se ha llevado a cabo antes de la finalización del plazo de pago en voluntaria para el deudor principal o si el presupuesto de hecho constitutivo de la responsabilidad se ha llevado a cabo en un momento posterior a la finalización del período voluntario del pago del deudor principal.

Pues bien, estas han sido las únicas matizaciones temporales en relación con los presupuestos de hecho de la responsabilidad que pueden deducirse de la normativa vigente y de la Doctrina administrativa, todas ellas relacionadas con el inicio de la acción administrativa y con la prescripción y su posible interrupción, pues ni del artículo 42.2.a) de la LGT ni tampoco de la Doctrina del TEAC, se deduce alguna exigencia temporal o acotación en el tiempo relativa al momento en que se ha de producir los hechos determinantes de la responsabilidad para considerar que los mismos se han realizado con la intencionalidad de ocultar o sustraer el patrimonio del deudor principal de la acción recaudatoria de la Administración Tributaria.

Cuarto:

En el caso que nos ocupa, la resolución impugnada justifica la falta de motivación de intencionalidad de ocultar el patrimonio del declarado responsable subsidiario, debido al período de tiempo transcurrido desde que se realizan estos hechos, en concreto las donaciones, hasta el momento en que se inicia un procedimiento de comprobación al deudor principal, considerando excesivamente amplio un período de dos años. Se considera que la Administración no ha acreditado suficientemente la concurrencia de los presupuestos de hecho que permitan la declaración de responsabilidad solidaria al amparo del 42.2.a) LGT.

A este respecto se ha de insistir en que la norma no exige ni limita temporalmente el momento en el cual tuvieron lugar los hechos constitutivos de vaciamiento patrimonial para acreditar que los mismos se realizaron con la finalidad de impedir su traba por la Administración. Basta, en este aspecto, que el tercero participe en la realización de estos negocios tenga un conocimiento de la situación existente y que con estas actuaciones podría provocarse un perjuicio a la Administración.

La posibilidad de que en un momento posterior a la liquidación de la deuda al deudor principal, punto de inflexión para el nacimiento de una posible acción de responsabilidad, pueda iniciarse un procedimiento de comprobación de su situación tributaria, ya sea a través de un procedimiento de inspección o de gestión, no es un elemento contemplado en la norma, puesto que el procedimiento de declaración de responsabilidad se circunscribe a unos comportamientos elusivos desde el punto de vista recaudatorio de la deuda tributaria liquidada o autoliquidada por el deudor principal. Más aún, esta deuda tributaria puede corresponderse con la presentación de liquidaciones o autoliquidaciones veraces y exactas por parte del sujeto pasivo y no ser, a criterio de la Administración, susceptible de ningún procedimiento de regularización.

En este caso, la sociedad Y había sido objeto de un procedimiento inspector iniciado el 30.12.2010 respecto del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2006 y 2007 que concluyó con acuerdos de liquidación y sanción. En estos ejercicios, D^a.E figuraba como administradora de esta entidad y se declaró su responsabilidad subsidiaria por haber incurrido en el supuesto regulado en el artículo 43.1.a), que implica no haber realizado los actos necesarios derivados de su cargo para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. Esto es, ya en estos ejercicios ha quedado acreditado que la administradora de la entidad incumplía los deberes inherentes a su cargo. Ante esta situación y pudiendo prever una actuación administrativa, la interesada realizó una donación de sus bienes, cuya titularidad ostentaba conjuntamente con su marido, a su hijo, salvaguardando de esta forma su patrimonio personal de futuras responsabilidades.

Por lo tanto, cuando se realizan las donaciones el 23.01.2009, presupuesto de hecho para la declaración de responsabilidad, las deudas de la entidad correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007, ya se habían devengado, tanto para la entidad Y, en calidad de deudor principal, como para el presunto responsable subsidiario que, en esta fecha, detentaba el cargo de administrador y estaba obligado a cumplir las obligaciones de su cargo de manera diligente. Una vez devengada la deuda, en primer término para la sociedad, por la realización del hecho imponible, y posteriormente, habiendo incurrido el administrador, en segundo término, en el presupuesto de la responsabilidad subsidiaria del administrador infractor del artículo 43.1.a), se entiende cumplido el primer requisito exigido por el artículo 42.2.a) de la LGT, sin perjuicio de que en un momento posterior se liquide la deuda, tanto en sede de deudor principal como en sede de responsable subsidiario, deudor principal del responsable solidario.

El segundo requisito exigido por el artículo 42.2.a) LGT tiene lugar con la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad que es la celebración de unas donaciones en fraude de acreedores, las cuales se entienden fraudulentas en virtud de lo establecido en el artículo 643 del Código Civil, puesto que con esta operación el donante no se reservaba bienes suficientes para pagar las deudas que le pudieran ser exigidas.

Estos requisitos son exigibles tanto para supuestos de deudas autoliquidadas, casos en los que no ha mediado actuación de comprobación, como en los supuestos en los que ha mediado un procedimiento de comprobación e investigación, porque lo que da lugar a la exigencia de la responsabilidad es la realización del hecho imponible o su previsible realización. Ante la posibilidad, no certeza, de que se pudiera ser objeto de un procedimiento de comprobación, como en este caso, o bien ante la posibilidad de que se le pudiera exigir responsabilidad por su mala gestión en la entidad, el obligado tributario realiza sus operaciones de planificación fiscal con el objeto de blindar su patrimonio de una futura actuación administrativa en el plano recaudatorio, sin que el tiempo que medie entre ambas tenga ninguna trascendencia a la hora de analizar su motivación. El único período que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda.

Cualquier otra interpretación produciría un agravio comparativo entre el deudor que ha sido objeto de un procedimiento de comprobación respecto de aquél que no lo ha sido, puesto que en el primero de los casos se le estaría exigiendo a la Administración un plazo adicional -sin determinar- que no debe ser superado, entre el momento en que se realizan los negocios de ocultación y el momento de la comprobación, si la hubiera, para que en caso de proceder a una futura declaración de la responsabilidad se entendiera acreditada o motivada la existencia de intencionalidad.

Recientemente el TEAC se ha pronunciado en unificación de criterio con fecha 31.05.2017 RG 4937-2016 respecto de otro supuesto relativo también al artículo 42.2.a), si bien en este caso en relación a la posibilidad de exigir la responsabilidad tributaria cuando el acto constitutivo del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituya a su vez el acto de despatrimonialización, en cuya resolución señala que la responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 LGT relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que deriva de la propia finalidad de la conducta que es impedir la traba del patrimonio del deudor.

Señala su Fundamento de Derecho Cuarto:

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 podieran 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) (...)

Por lo expuesto,

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 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, la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que pueden darse antes que los órganos de aplicación de los tributos hayan iniciado actuaciones de comprobación, sin que el lapso temporal que pueda mediar entre el acto de ocultación o transmisión y el inicio, en su caso, de esas actuaciones de comprobación tenga trascendencia, pues el único período que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda.

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