

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068080

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de septiembre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 5438/2016

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 del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) no está ligada a la comisión de infracción tributaria alguna porque su fundamento se encuentra exclusivamente en la protección de la acción de cobro de la deuda tributaria.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Se plantea aquí la necesidad de apreciar la existencia de infracciones tributarias en el procedimiento seguido contra el deudor principal como requisito necesario para motivar el elemento subjetivo requerido en la declaración de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor. Pues bien, 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. Esto es, 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. El art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad.

El hecho de que la entidad deudora principal no fuera sancionada no impide per se y automáticamente que pueda calificarse, en este caso, la actuación de los socios con la aprobación y cobro del dividendo, como un acto de ocultación, puesto que la existencia de una infracción solamente es requisito indispensable en otros tipos de responsabilidad regulados en la Ley 58/2003 (LGT) como por ejemplo en los supuestos de exigencia de responsabilidad subsidiaria a los administradores de la deudora prevista en el art. 43.1.a) de la Ley 58/2003 (LGT). La responsabilidad del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) no está ligada a la comisión de infracción tributaria alguna porque su fundamento se encuentra exclusivamente en la protección de la acción de cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se pueda apreciar o no la comisión de infracciones tributarias. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 43.

Ley 230/1963 (LGT), art. 131.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 21.

Código Civil, arts. 1111, 1290, 1291 y 1902.

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

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 37, 28020-Madrid, contra resolución de fecha 25 de febrero de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 39/01017/2014, 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- Mediante acuerdo de fecha 16.07.2014 se declaró a X SL, responsable solidaria de la deuda de Y SL, con NIF: B...., con un alcance de 86.000,00€ al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT.

En el acuerdo citado se contienen, entre otros los siguientes extremos:

1.1. La liquidación pendiente de pago de la deudora principal con origen en el acta A02 ...de fecha 30.06.2010 es por el concepto Impuesto sobre Sociedades del 2007, con un principal de 572.659,56€, recargo de apremio de 114.531,91€, ingresado a cuenta 299,86€ y un importe pendiente de 686.891,61€.

1.2. La empresa Y SL, se constituyó mediante escritura otorgada el 28.02.1997, siendo socios fundadores D^a B y la entidad T SL. En la escritura de constitución consta el nombramiento de la primera como administradora por tiempo indefinido y la aceptación de su cargo.

La sociedad tiene por objeto la explotación en propiedad o arrendamiento de hoteles, apartahoteles, restaurantes, cafetería u hostelería e industria de turismo en general, así como la tenencia, administración, compra, venta y alquiler no financiero de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, excepción hecha de las operaciones sujetas a las Leyes del Mercado de Valores sobre Instituciones de Inversión Colectiva e Intermediación.

Por acuerdo de la Junta General Universal celebrada el 16.06.2005 se cesa a la Administradora única y se nombra a tres mancomunados por tiempo indefinido: D. MA, D. VM, D. MG, que aceptaron sus cargos.

1.3. La empresa Y SL, adquirió el 1.10.2005 participaciones representativas del 91% del capital de la empresa E.I. SRL, de valor nominal 254,80€, siendo el importe total de la compra de 256,00€.

1.4. El día 23.11.2007 la empresa Y SL, vende a OPI SL, domiciliada en Burgos, todas las participaciones citadas por el precio de 1.753.309, 74 €

1.5. El 14.12.2007, la empresa Y SL contabiliza el acuerdo y reparto de dividendos correspondiendo a la entidad X SL la cantidad de 86.000€.

1.6. La entidad Y SL presentó declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades 2007 declarando una base imponible de 18.378,24€ y un importe a devolver de 10.794,87€. Como consecuencia de la liquidación provisional efectuada por la Dependencia de Gestión Tributaria por el citado concepto y período resulta un importe a devolver de 751,60€. La interesada no presentó alegaciones, estando conforme con la propuesta de liquidación.

1.7. La entidad mencionada había consignado en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 una disminución por exención doble imposición, regulada en los artículos 21 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, del resultado contable por importe de 1.753.053,74€ (la diferencia entre 1.753.309, 74 € y 256,00 €) que había sido contabilizado el 26.11.2007 por la venta de las participaciones como ingreso financiero en la cuenta 7600000.

1.8. E.I. SRL, se dedica a actividades inmobiliarias diversas tal y como consta en el Documento Certificativo de Actividades de la Oficina de Registro de Comercio, documento en el que ya figura como socio accionista mayoritario Y SL.

1.9. En el curso de las actuaciones inspectoras que posteriormente tuvieron lugar, la Inspección consideró que no había quedado suficientemente acreditado que la entidad E.I. SRL ejerciera actividad empresarial alguna en el extranjero en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de las participaciones transmitidas, tal y como exige el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por los siguientes motivos:

1.9.1. En cuanto al documento certificativo de la Oficina de Registro Comercio, al que se alude en el párrafo anterior, se refiere a meros datos informativos registrales, de identificación de la entidad, quienes son sus administradores y socios y cual es el objeto de la actividad, pero no demuestra en ningún caso la efectiva realización de una actividad económica.

1.9.2. Las actuaciones efectuadas que se describen en el precitado escrito aportado por el obligado tributario, aluden a actividades meramente preparatorias de una supuesta actividad que no llegó a iniciarse, no se

ha probado la existencia de empleados, volumen de negocios y la obtención de beneficios, en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación transmitida.

En diligencia de visita de 28.05.2010 se expone que el 6.05.2010 se solicitó al obligado tributario las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades o equivalente de E.I. SRL correspondientes a los ejercicios 2005, 2006 y 2007, en Rumania manifestando la compareciente "que tal documentación no obra en su poder" por lo que tampoco quedó acreditado que la sociedad E.I. SRL tributase en Rumania.

Por lo tanto, no se cumplían los requisitos para la aplicación de la exención para evitar la doble interposición económica internacional sobre dividendos.

1.10. En el fundamento de derecho tercero del acuerdo de declaración de responsabilidad se expone lo siguiente:

"(...)

Comenzando por los presupuestos de la responsabilidad, de conformidad con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, la derivación de la acción administrativa al responsable en virtud de los dispuesto en el citado precepto requiere:

a) Una ocultación o transmisión de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba. (...)

En el presente caso, comprobamos claramente que la sociedad Y SL en diciembre de 2007 acuerda (artículo 164 del RDL 1/2010 de la Ley de Sociedades de Capital) y reparte dividendos entre sus accionistas por un importe de 1.720.000 euros y así queda reflejado en su contabilidad.

(...)

b) 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. Con esta percepción de dividendos, los propios accionistas de la sociedad E.I. SRL son colaboradores en la transmisión de bienes o derechos, en este caso la tesorería de la mercantil, al recibir los importes de los dividendos y así impedir el poder hacer frente al pago del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

No exige la norma una actividad dolosa (animus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (stientia fraudis).

(...)

Como pruebas de la comisión del presupuesto de hecho de esta responsabilidad solidaria podemos mencionar:

-La cercanía del acto de ocultación respecto del momento de la liquidación de la deuda al deudor principal o incluso respecto del propio devengo del tributo.

En el caso que nos ocupar, la ocultación de bienes de la sociedad Y SL tuvo lugar en diciembre de 2007 cuando se lleva a cabo el reparto del dividendo, y el Impuesto sobre Sociedades que se exige al deudor principal se devengó el último día del período impositivo, el 31 de diciembre de 2007.

-La relación entre el deudor principal y el presunto responsable de donde puede derivarse el conocimiento por éste de la posición deudora que frente a la Hacienda Pública ostenta el deudor principal y del daño patrimonial en el que se participa, y en consecuencia la connivencia que en este caso constituye el elemento subjetivo del presupuesto de hecho.

(...)

-La situación de insolvencia posterior del deudor principal . También en este punto se cumple sin paliativos, ya que de la deuda en fase ejecutiva de Y SL por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 por importe de 687.191,47€ se cobró un importe de 299,86 € por lo que se declaró la sociedad fallida el 5.05.2014. La ocultación/transmisión de bienes, no exige la existencia de una actuación de cobro administrativa previa; basta que la ocultación se realice en previsión a una actuación previsible.

(...)

1.11. En el fundamento de derecho cuarto del acuerdo de declaración de responsabilidad se responde a las alegaciones de la representación de la sociedad responsable, formuladas en el procedimiento:

“ En fecha 19 de mayo de 2014 se notificó el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y la apertura del trámite de audiencia al interesado X SL.

Cabe manifestar lo siguiente en relación con las alegaciones planteadas durante el trámite de audiencia (...):

“Primera alegación.

(...)

Respecto de la imposibilidad de que un socio partícipe pueda ser responsable de las deudas de su participada conviene señalar que la responsabilidad que se exige con este acuerdo es una responsabilidad tributaria de carácter solidario recogida en el artículo 42.2.a) de la LGT que alude a las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago.

No se deriva la responsabilidad por la condición de socio, sino por ser causante o colaborador en la ocultación o transmisión y en este supuesto, la LGT no excluye a los socios o partícipes como posibles responsables solidarios de la derivación.

Segunda alegación.

Aplicación incorrecta de la LGT pues conforme establece el artículo 41.2 salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. (...)

(...)

No es necesario justificar la no aplicación de la responsabilidad subsidiaria para aplicar la responsabilidad solidaria, ambas son independientes y se aplican si se cumplen los presupuestos legales establecidos.

Tercera alegación.

(...)

Cabe analizar en este punto la voluntad del legislador al regular el supuesto contenido en la letra a) del artículo 42.2 de la LGT, la comisión del presupuesto de hecho no queda sujeta a otro condicionante que el que deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la actuación de la Administración Tributaria contra el patrimonio del deudor.

(...)

Cuarta alegación.

(...)”

2- Disconforme con el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, notificado el 28.07.2014, la representación de la entidad interpuso reclamación económico-administrativa 39/1017/14 mediante escrito presentado el 19.08.2014, formulándose en otro posterior las alegaciones según se recoge en la propia resolución impugnada.

Segundo.

El TEAR de Cantabria ha dictado resolución el 25.02.2016 por la que se estima la reclamación y anula el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado con la siguiente argumentación:

CUARTO.- El acuerdo impugnado se fundamenta en lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, que establece que 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 personas o entidades 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, considerando el órgano de recaudación que en este caso concurriría el presupuesto de hecho en X, S.L respecto de la deuda tributaria de la entidad Y, S.L, debido al reparto de dividendos mencionado anteriormente.

Dicho precepto, configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro que la doctrina ha perfilado como de naturaleza indemnizatoria, con base en el artículo 1.902 del Código civil, es decir, el resarcir a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia.

El supuesto contemplado en dicho artículo 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.

3) Que la conducta del presunto responsable sea de forma intencional. En este sentido se ha de subrayar que el citado artículo 42 no ha incluido el término “maliciosa” a que hacía referencia el artículo 131.5 de la L.G.T anterior (230/1963, de 28 de diciembre), con la finalidad de subrayar que el nuevo texto no exige una actividad dolosa (ánimus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).”.

QUINTO.- Entrando ya a analizar de forma concreta el caso que nos ocupa, este Tribunal considera que, tal y como señala el reclamante, no se cumplen los requisitos mencionados, en especial el elemento subjetivo, ya que resulta muy difícil sostener que en los socios -X, S.L y el resto – existiera intención de colaborar en la ocultación de bienes del deudor principal, cuando ni aquéllos ni ésta podían prever el nacimiento de una deuda tributaria como consecuencia de la operación controvertida, o al menos así se deduce del Acta de disconformidad cuando por el actuario se establece que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias, afirmación que sólo puede sostenerse en la aplicación del artículo 179.2.d) de la LGT, que establece como motivo eximente de responsabilidad haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entendiéndose que se ha procedido de tal modo cuando, entre otros casos, el obligado tributario ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. El reclamante lo explica perfectamente en su alegación primera.

Por tanto, si partimos de una actuación al menos diligente del obligado tributario principal que declaró correctamente la operación de compraventa y aplicó, interpretando razonablemente la norma, la exención del artículo 21 del RDL 4/2004, no hay base para determinar que con el reparto de dividendos estaba realizando una ocultación patrimonial y, a partir de aquí, todo el procedimiento, tal y como señala el reclamante en su reclamación – argumentos que este Tribunal, con algún matiz irrelevante para la decisión final, hace suyos -, se cae por “su propio peso”.

Tercero.

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. El TEAR ha considerado que no se cumplen ninguno de los requisitos que cita en su resolución, esto es: ocultación de bienes o derechos, acción u omisión del responsable respecto de esa ocultación y que la acción u omisión sea intencional.

Destaca además que el requisito especialmente incumplido es el intencional dado que los socios no podían prever el nacimiento de la deuda tributaria, lo que se deduce del acta de disconformidad

Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen puesto que este Centro Directivo considera que sí se cumplen tales requisitos tal y como se argumenta a continuación:

-El primer requisito consiste en la existencia de un acto de ocultación o transmisión de bienes y derechos cuya finalidad sea la de eludir la posible traba.

El TEAC ha delimitado lo que se entiende por “ocultación” en su resolución RG 205/09 de 24.02.2009, dictada en Unificación de Criterio y en relación con la responsabilidad solidaria en el artículo 131.5 LGT antecedente del artículo 42.2 de la vigente LGT. Asimismo amplía dicha noción de ocultación en su resolución 18.12.2014 RG 4908-12.

Tal y como se recoge en el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria es un hecho indiscutible que la sociedad Y SL acordó un reparto de dividendos entre sus accionistas por importe de 1.720.000 €, acción que por su propia naturaleza carece de contraprestación que revierta al patrimonio de la sociedad y que supuso la total y absoluta descapitalización de la deudora principal y determinó su posterior declaración de fallido y, en consecuencia su incapacidad para responder de sus obligaciones tributarias.

En este sentido es indiferente que en el momento del reparto de dividendos-que es el acto de ocultación-y aunque realizado ya el hecho imponible, no estuviera liquidada la deuda y por tanto no fuera del conocimiento de los actores, razonamiento que ha reiterado el TEAC y que se ha visto confirmado por el Tribunal Supremo.

-El segundo requisito es la acción y omisión del responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación.

Es evidente la participación de X SL en el acto de ocultación dada su condición de partícipe de Y SL y receptora del dividendo repartido nada más contabilizarse la operación de venta de las participaciones sociales de E.I. SRL en diciembre de 2007, participación activa y claramente beneficiosa a sus intereses en cuanto que una parte de ese dividendo está constituido por la deuda tributaria no satisfecha por la deudora principal que, como consecuencia del mismo, se ha quedado sin patrimonio para hacerle frente, sin que se haya alegado oposición por parte de X SL al reparto del dividendo.

- El tercer requisito consiste en que la conducta del presunto responsable sea intencional.

La dicción del artículo 42.2.a) LGT difiere de la de su antecedente del artículo 131.5 LGT en que en la norma vigente ha desaparecido el calificativo “maliciosa” aplicado a la ocultación que constituye el presupuesto de hecho de esta responsabilidad solidaria. Esta desaparición no ha hecho sino reforzar la idea de que tal adjetivo era innecesario en cuanto que la aplicación de una y otra norma ha sido esencialmente igual.

La eliminación del adjetivo maliciosa y el alcance que haya que darle a la conducta del acusante o colaborador en la ocultación está expresado en sentencias de la Audiencia Nacional como la de 28.04.2014 Rec. 167/2013, 31.03.2014 Rec. 125/2013, y 3.02.2014 Rec. 116/2013, entre otras, en las que dice que basta con que haya una actuación culposa por parte del declarado responsable.

- La configuración de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) LGT encuentra su origen en la acción de responsabilidad extracontractual del artículo 1.902 del Código Civil. Así lo ha entendido el TEAC en sus resoluciones como también la jurisdicción contencioso-administrativa en cuanto a la delimitación del concepto de responsabilidad solidaria por ocultación y de los requisitos que ha de cumplirse para declararla en los términos en los que lo hace, como por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 20.06.2014 Rec. 2866/2012, y que llevada al ámbito de la autotutela de la Administración Pública, ha sido la jurisprudencia civil la que ha delimitado el concepto de “consilium fraudis, sciencia fraudis” o conciencia del daño que se puede producir y que es requisito necesario de esta responsabilidad.

- Por tanto, la consecuencia de los que se expone hasta aquí resulta clara: el elemento subjetivo de la ocultación es consilium fraudis, scientia fraudis o conocimiento de que se pueda causar un perjuicio al acreedor, esto es, la mera conciencia del fin ilegítimo de la operación.

Para acreditar este conocimiento o conciencia, lo cual corresponde a la Administración Tributaria, hay que acudir a la prueba indiciaria como ha señalado el Tribunal Supremo en sus sentencias, por lo que esta intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo, habrá de deducirse de los actos coetáneos, anteriores y posteriores, a los hechos que se cuestionan de acuerdo con los requisitos de la prueba indiciaria que se regula en el Art. 386 de la LEC. En ese sentido se manifiesta también la Audiencia Nacional en sentencias como la de 3.03.2014 Rec. 391/2012.

-El TEAR en su resolución atribuye a la ausencia de infracción en sede de la deudora principal el efectos de eliminar el elemento subjetivo necesario en esta responsabilidad solidaria. Sin embargo, la responsabilidad del Art. 42.2.a) no está ligada a la comisión de infracción alguna porque su fundamento se encuentra exclusivamente en la protección de la acción de cobro de la deuda, cualquiera que sea su composición.

El hecho de que el inspector actuario no apreciase infracción en 2010, cuando tuvo lugar el procedimiento de comprobación, no modifica que existiera una deuda no liquidada cuando se produjo el hecho causante de la responsabilidad en 2007-con el reparto del dividendo-momento en que los partícipes de la sociedad receptores del mismo no fueran plenamente conscientes de que con su acción, de la que eran actores y beneficiarios directos, vaciaban patrimonialmente a la deudora principal de manera que fuera incapaz de hacer frente al pago de la deuda tributaria que la operación podría generar.

Por tanto, aunque se atribuyó a la deudora principal una interpretación razonable de la norma que impidió la imposición de sanción, también se puede afirmar que la sociedad declarada responsable debió asegurarse de lo legítimo de su operación, sin que pudiera evitar tener conciencia de que con la misma se podía producir un perjuicio para la Hacienda Pública.

Dado el carácter indemnizatorio de esta responsabilidad solidaria era conforme a derecho su aplicación a la sociedad interesada a la que siempre le cabe la acción civil contra la deudora principal a la que contribuyó a descapitalizar.

Por todo lo expuesto, se solicita que el Tribunal Económico-Administrativo Central dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada y quede establecido como criterio que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT, dado su carácter indemnizatorio, no requiere para su declaración que la generación de deuda tributaria en sede del deudor principal de lugar a la imposición de sanción alguna por parte de la Administración Tributaria o, dicho de otro modo, que la falta de infracción tributaria no supone por sí misma en ningún caso la conclusión inmediata de que no ha lugar a la atribución de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo citado.

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, no ha presentado alegaciones.

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 preciso apreciar la existencia de infracciones tributarias en el procedimiento seguido contra el deudor principal, como requisito necesario para

motivar el elemento subjetivo requerido en la declaración de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor.

Tercero.

El artículo 42.2.a) de la LGT dispone:

“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 y configura las conductas concretas que darán lugar a esta responsabilidad.

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 nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis).

Por otra parte, 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. Así, según el criterio de este TEAC en resolución 4642/2013 de fecha 23/06/2016, que ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en sentencia de fecha 23 de enero de 2017 (Rec. nº 474/2016), 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. Esto es, 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.

Cuarto.

Entrando a analizar cada uno de los requisitos exigidos para la declaración de la responsabilidad del artículo 42.2 a) LGT, y empezando, en primer lugar, con el **requisito de ocultación**, se ha de señalar, al igual que el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 2010, que dicho concepto abarca toda acción asimilable al “alzamiento

o levantamiento" de los bienes del deudor, en el sentido de colaborar en la ocultación o enajenación de los bienes de éste para no responder con su patrimonio, lo que comprende cualquier actividad que detraiga bienes a la posible acción ejecutiva de la Administración tributaria, por desprendimiento material o jurídico de dichos bienes por el citado deudor con la Hacienda Pública. La jurisprudencia del Tribunal Supremo establece un concepto amplio de ocultación, al señalar que " ... Tal ocultación o sustracción en la que caben modalidades muy diversas pueden hacerse de modo elemental apartando físicamente algún bien de forma que el acreedor ignore dónde se encuentra o de modo más sofisticado, a través de algún negocio jurídico por medio del cual se enajena alguna cosa a favor de otra generalmente parientes o amigos o se constituya un gravamen que impida o dificulte la posibilidad de realización ejecutiva, bien sea tal negocio real (porque efectivamente suponga una transmisión o gravamen) ... bien se trate de un negocio ficticio que en la práctica impide la ejecución del crédito...", es decir, el término comprendería tanto la "ocultación material como la jurídica" de bienes susceptibles de embargo.

Esta ha sido también la Doctrina reiterada del TEAC cuando en la resolución RG 205/09 de 24.02.2009 dictada en Unificación de Criterio, si bien en relación con la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 131.5 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, antecedente del 42.2. de la vigente LGT, señaló que "La ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de éstos, para evitar responder con ellos".

Posteriormente se profundiza en la noción de ocultación en la resolución de 18.12.2014 RG 4910/2012 que reitera el criterio de la RG 4908/2012 de la misma sala cuyo Fundamento de Derecho Segundo establece:

(...) 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 presupuesto 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.

(...)

Tal y como se recoge en el acuerdo de declaración de responsabilidad nos encontramos ante un supuesto de vaciamiento patrimonial de bienes de la entidad deudora consistente en el reparto por parte de la sociedad Y SL de dividendos entre sus accionistas por importe de 1.720.000,00 €.

La sociedad Y SL había adquirido con fecha 1.10.2005 el 91% del capital de la empresa E.I. SRL por un valor nominal de 254,80€ por un importe total de compra de 256,00 €. Estas participaciones se venden posteriormente, el 23.11.2007, a la empresa OPI SL por un precio de 1.753.309,74€. En el mes siguiente, diciembre de 2007, la entidad Y SL contabilizó este acuerdo y acordó el reparto de dividendos por el importe arriba señalado, cantidades procedentes de la enajenación de las participaciones, correspondiendo a la entidad X, SL un importe de 86.000 € en el reparto global.

Con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2007, la entidad Y SL, consignó una disminución del resultado contable en el importe correspondiente a la diferencia entre el precio de venta de las participaciones (1.753.309,74€) y el precio de adquisición (256,00€), importe que había sido contabilizado como ingreso financiero por la venta de las participaciones. Este ajuste se hizo en aplicación de los artículos 21 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo en el procedimiento de inspección, desarrollado en el ejercicio 2010, la Inspección considera que no se cumplían los requisitos para la aplicación de tal beneficio fiscal al tratarse de participaciones de una sociedad respecto de la que no se había acreditado suficientemente el ejercicio de actividad empresarial alguno en los ejercicios de tenencia de las participaciones transmitidas así como su tributación en Rumania. Por ello, no resultaba de aplicación la exención por doble imposición económica de dividendos.

Con la actuación consistente en el reparto de dividendos entre sus accionistas por importe de 1.720.000 € se produce un vacío patrimonial absoluto que impide hacer frente al pago de la liquidación derivada del Acta de disconformidad incoada por la Inspección Tributaria por el concepto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 por importe de 567.831,62 €, ya que las actuaciones realizadas en el ámbito recaudatorio resultaron infructuosas con la única excepción de un ingreso a cuenta por importe de 299,86 € procedentes del embargo de cuentas bancarias. Las actuaciones de reparto de dividendos por una sociedad se realizan sin ninguna contraprestación que revierta a su patrimonio susceptibles de compensar la salida patrimonial que ello supone, por lo que esta acción supuso la total descapitalización de la deudora principal cuyas actuaciones recaudatorias posteriores concluyeron en la declaración de fallido y, por tanto, en la imposibilidad de asumir sus obligaciones tributarias.

Debe desatacarse que este TEAC anteriormente ya ha resuelto el recurso ordinario de alzada 2439/2013 en fecha 2.07.2015 interpuesto por la entidad Y SL (deudor principal) contra la liquidación que da lugar a la deuda, en sentido desestimatorio. En esta resolución, este Tribunal Central concluyó que la entidad Y no demostró en ningún momento el ejercicio de actividad inmobiliaria por parte de E.I. SRL, por lo tanto no procedía la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS a las rentas de Y SL, por lo que era previsible para la deudora y para sus socios que la deuda fuera finalmente liquidada.

Por tanto, en el momento del reparto del dividendo que provoca la correspondiente descapitalización en diciembre de 2007 no había dudas de que la deudora debía pagar la deuda generada materialmente con anterioridad como consecuencia de la venta de las participaciones al no ser de aplicación ningún beneficio fiscal.

Llegados a este punto hay que insistir de nuevo que es indiferente que en el momento del reparto del dividendo-acto de ocultación-y ya realizado el hecho imponible-venta de las participaciones-no estuviera liquidada la deuda y ella no fuera del conocimiento de los actores.

El TEAC sigue manteniendo esta doctrina a lo largo de todas sus resoluciones, entre ellas, por citar la más reciente dictada en Unificación de criterio con fecha 29.06.2017 RG 4435/2016:

“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.

(...)

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.”

-

Ello ha sido también corroborado por el Tribunal Supremo es sentencias como la de 20.06.2014 Recurso de casación 2866/2012, argumentación reiterada en sentencia de 18.11.2015 y más recientemente la de 15.06.2016 Rec. 1916/2015:

“(…) el artículo mencionado no requiere que la conducta obstaculizadora llevada a cabo por el responsable lo sea en relación con el procedimiento ejecutivo. Y es que respecto de esta cuestión, asumimos plenamente lo declarado por el TEAC en su resolución de 7 de julio de 2010, Fundamento de Derecho Tercero, páginas 8 y 9 , recurrida ante la Audiencia Nacional, donde al comentar el artículo 131. 5. a) de la Ley General Tributaria de 1963 , antecedente del artículo 42. 2 a) de la ley 58/2003 señala, recogiendo el acuerdo dictado en unificación de criterio del propio órgano de fecha 24 febrero de 2009 , " 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 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 "

Por tanto, en este punto se ha de concluir que resulta complementemente indiferente que en el momento en que se llevó a cabo el acto de ocultación –reparto de dividendos- no estuviera aún liquidada la deuda mediante la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2007, posteriormente regularizada a través del procedimiento de inspección, y que por ello los intervinientes en estas operaciones, entre ellos la empresa X SL declarada responsable, no tuviera un conocimiento previo del importe liquidado de la deuda que ya se había devengado puesto que estas operaciones de despatrimonialización también se abordan en previsión de las deudas devengadas que en un futuro inmediato van a ser objeto de liquidación.

La resolución RG 4937/2016 de 31.05.2017 dictada en unificación de criterio aclaró este punto en relación con actuaciones del presunto responsable coetáneas al devengo de la deuda para el deudor principal señalando:

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.*

Y más recientemente la resolución RG 4435/2016 de 29.06.2017 se pronuncia sobre la incidencia que pueda tener el período que transcurra entre el acto de ocultación o transmisión de bienes y el inicio de un eventual procedimiento de comprobación e investigación sobre el deudor principal estableciendo que

*“ 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 periodo que condiciona la actuación de la Administración es el plazo de prescripción de la acción para el cobro de la deuda”*

Quinto.

En cuanto al segundo de los requisitos exigidos por el artículo 42.2.a) de la LGT , es decir, **la acción y omisión del responsable** consistente en causar o colaborar en la ocultación, queda claro que la entidad X SL tenía la condición de partícipe de Y SL y que en su virtud fue receptora del dividendo repartido nada más contabilizarse la operación de venta de las participaciones sociales de E.I.SRL en diciembre de 2007. Esta participación es activa y beneficiosa a sus intereses puesto que parte de este dividendo debería haber sido destinado al pago de la deuda tributaria no satisfecha por la deudora principal que, como consecuencia del reparto del mismo, no tiene patrimonio suficiente para asumir el pago de la misma.

Pesará sobre la Administración, en un supuesto como el que da lugar al criterio aquí debatido, la prueba de que los socios eran conscientes de la irregular situación que se producía cuando se daba lugar al acuerdo y reparto de este dividendo en la medida en que el íntegro importe de la venta obtenido de la transmisión de la participación en E.I.SRL se empleaba en tal cometido sin hacer reserva de patrimonio suficiente para responder de las deudas tributarias. La sociedad preceptora del dividendo conocía:

- El elevado importe del dividendo en relación con el nominal de la participación.
- La proximidad del devengo de la deuda por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2007.
- Los pasivos fiscales que se podían devengar.
- El vaciamiento patrimonial que podría producirse como consecuencia del reparto del dividendo.

Por ello, la participación en la toma de estas decisiones y acuerdos en calidad de socio de la entidad deudora, su aprobación en la Junta General y el consiguiente reparto de dividendos que genera la descapitalización de la sociedad participada corrobora que la entidad declarada responsable participó de una manera consciente e intencionada en el vaciamiento patrimonial de la entidad de la que era socio con la intención de evitar futuras acciones de cobro por parte de la Administración Tributaria.

Sexto.

En cuanto al tercero de los requisitos exigidos por el artículo 42.2.a) de la LGT, siguiendo las alegaciones de la Directora del Departamento de Recaudación, relativo a que la **conducta del presunto responsable sea intencional**, se confirma que la actual redacción del artículo 42.2.a) de la LGT difiere de la de su antecedente del

artículo 131.5 de la LGT 1963 en que en la norma vigente ha desaparecido el calificativo de “maliciosa” aplicado a la ocultación que constituye el presupuesto de hecho de esta responsabilidad solidaria.

El adjetivo “maliciosa” aplicado a la conducta del presunto responsable, que se empleaba en la resolución TEAC RG 205-09 de 24.02.2009 aún matizándose que la norma no exigía una actividad dolosa (animus nocendi) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (scientia fraudis) fue eliminado en la norma vigente en la actualidad al tratarse de una redundancia, tal y como señaló en repetidas ocasiones la Audiencia Nacional en sentencias como la de 28.04.2014 Rec. 167/2013, 31.03.2014 Rec. 125/2013, y 3.02.2014 Rec. 116/2013 que indicaban que bastaba una actividad o actuación culposa por parte del declarado responsable. Señala la primera de estas sentencias:

“(…) Del conjunto de operaciones antes citadas, se concluye que se produjo un acto de ocultación en el sentido señalado en el artículo 42.2.a) de la LGT, al dificultarse la acción de cobro de la Hacienda Pública consecuencia de las citadas operaciones, debido a la citada obstaculización de dicha acción con la colocación del dinero obtenido por la venta realizada por PRIEN HOLDING, BV en participaciones de otras sociedades del grupo. A continuación nos referimos a la exigencia de malicia en la operación. Basta, como veremos, con que haya una actuación culposa. (...) la desaparición del requisito de malicia -ex artículo 131.5.a) de la LGT/1963 - (sin perjuicio de que en este caso concurriría la intencionalidad suficiente), se lleva a cabo como un cambio de criterio ajustando los requisitos a los propios de la responsabilidad extracontractual. Para este supuesto se modifica la LGT, de forma que, quienes entendían que antes se requería dolo para la derivación de responsabilidad solidaria, ahora han de tener claro que no es exigible; y, quienes entendían el término malicioso como la admisión de la posibilidad del daño han de considerar que la redacción actual aclara el supuesto.

En efecto, causar o colaborar “en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria” (artículo 42.2 a) suponen un grado de participación cuya apreciación resulta del efecto obstativo o impeditivo de la acción administrativa, implicando por un enlace razonable y adecuado entre la actitud o conducta del responsable, que deberá ser suficientemente eficaz, y su resultado objetivo. Los términos legales suponen un grado de suficiente eficacia en dicha conducta, activa u omisiva, directa o por complicidad, para producir este resultado, que no requiere su tentativa de producción ni su consumación, sino la posibilidad objetiva o tendencia lógica a que se produzca, pues sólo es requerido como “finalidad”, sin referencia a los conceptos penales ni a la intencionalidad o propósito subjetivo del agente.

Así con carácter general, cabe señalar que la “malicia” exigida por el artículo 131.5 LGT/1963 suponía una redundancia no solo innecesaria sino también perturbadora del sentido de esta responsabilidad; al menos porque bastan actos que preparen, provoquen, simulen o agraven una aparente insolvencia del deudor, para lo que sólo se precisa conocer o tener conciencia de esta posibilidad, no un específico ánimo de perjudicar. La dicción del artículo 42.2.a) LGT/2003 permite entender que basta que los actos u omisiones tiendan objetivamente a la ocultación o transmisión de bienes, sin necesidad de que consumen su resultado.”;

La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene su origen en la acción de responsabilidad extracontractual regulada en el artículo 1.902 del Código Civil que dispone que “El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado”.

Así lo ha manifestado el TEAC en sus resoluciones como la de 20.03.2013 RG 4945-2010 que establece en su Fundamento de Derecho segundo:

“(…) 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.(…)

Este es también el concepto de responsabilidad solidaria por ocultación que se ha acuñado por la jurisdicción contencioso-administrativa así como los requisitos que han de reunirse para poder declararla, como manifiesta el Tribunal Supremo en su sentencia de 20.06.2014 (Rec. 2866/2012) que establece:

“Los requisitos de hecho de este artículo, son:

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, 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 nocendi » o « scientia fraudes », es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio.**

3. Como dice la sentencia recurrida, en su Fundamento de Derecho Tercero, 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 consume dicho resultado.

Por tanto, configurándose la responsabilidad tributaria por ocultación como la acción de responsabilidad extracontractual llegada al ámbito de la autotutela de la que está dotada la Administración Pública, es la jurisprudencia civil la que delimita el concepto de *consilium fraudis*, *ciencia fraudis* o conciencia del daño que se puede producir como requisitos de esta responsabilidad. Y este elemento es el que se configura como requisito subjetivo de la ocultación, el conocimiento de que se pueda causar un perjuicio al acreedor o mera conciencia del fin ilegítimo de la operación.

Así se recoge en la sentencia del Tribunal Supremo de 31.10.2002, Sala de lo Civil, Sección 1ª, (Rec. nº 981/1997):

CUARTO.- El argumento que constituye la "ratio decidendi" de la sentencia de instancia no puede ser confirmado. Ni son parangonables las situaciones de simulación y de enajenación en fraude de acreedores, ni cabe concebir el "consilium fraudis" como presupuesto de prosperabilidad de la acción revocatoria en los términos que lo hace la resolución recurrida. La acción de simulación absoluta supone que el acto o negocio atacado es nulo (rectius, inexistente) por falta de causa. Al no ser válida la enajenación, el bien objeto de la misma no salió del patrimonio del deudor. En cambio en la enajenación fraudulenta (arts. 1.111 y 1.291.3º CC) el acto o negocio es válido (art. 1.290 CC), y por consiguiente el bien objeto de la enajenación salió del patrimonio del enajenante, aunque, mediante la acción revocatoria, se trate de reintegrarlo al mismo rescindiendo la operación. La finalidad, o mejor, los resultados finales de la simulación y de la enajenación fraudulenta son similares (excluir la persecución del acreedor), pero son actuaciones notoriamente distintas.

El fraude ("**consilium fraudis**") es un presupuesto indispensable para que la enajenación llevada a cabo por el deudor pueda ser rescindida (arts. 1.111, p. segundo, 1.291.3º, 1.297 CC). Constituye un requisito subjetivo, cuya subjetividad, sin embargo, ha sido notablemente atenuada por la doctrina y la jurisprudencia para hacer factible en la práctica la operatividad de la acción revocatoria. Frente a la concepción rigurosa que configuraba la exigencia como la intención o propósito de perjudicar al acreedor, y por contra de quienes mantienen un criterio objetivista neto en el sentido de que habrá de estarse al resultado producido con total abstracción del ánimo o intención del deudor, **la doctrina predominante y la jurisprudencia siguen una orientación intermedia consistente en que basta demostrar el resultado producido y que éste fue conocido o debido conocer por el deudor ("scientia fraudis").** En esta línea se manifiestan entre otras las Sentencias de 13 de febrero y 6 de abril de 1992, 31 diciembre de 1997, 31 diciembre 1998, 25 enero 2000, 20 febrero y 11 de octubre de 2001, y 15 de marzo de 2002, con arreglo a las que no es preciso la existencia de un "animus nocendi" y **sí únicamente la "scientia fraudis", esto es, una conciencia o conocimiento de que se origina un perjuicio, por lo que aunque puede concurrir una actividad intencionada y directamente dolosa, sin embargo basta una simple conciencia de causarlo, "llegando a alcanzar cotas de cuasi-objetividad si el perjuicio se ocasiona por simple culpa civil o impremeditación".**

Séptimo.

En cuanto a la carga de la prueba, es la Administración a quién corresponde acreditar este conocimiento o conciencia y para ello en puede que haya que recurrir a la prueba indiciaria, pues es posible que no quepa una prueba directa, sino que esta intencionalidad de los sujetos intervinientes en las operaciones de despatrimonialización quede dentro de un círculo íntimo cuyo ánimo hay que deducir de actos coetáneos, anteriores u posteriores o incluso a las presunciones como las define el artículo 386 de la LEC que señala que a partir de una hecho admitido o probado y siguiendo las reglas del criterio humano se establezca un enlace preciso y directo que permita concluir en el hecho que se ha de tener como definitivo y decisorio en la cuestión planteada.

El Tribunal Supremo se ha expresado en estos términos en su jurisprudencia, argumentaciones que han sido recogidas en sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia; baste citar, por todas, la sentencia de 30.09.2014 (Rec. 1050/2011) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León que señala:

“Esta responsabilidad encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Tal objetivo se alcanza exigiendo una responsabilidad específica, hasta el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieren podido embargar (STS Sala 3ª, sec. 2ª, S 10-7-2012, rec. 4802/2009).

Y sobre el habitual enjuiciamiento de estos hechos, que salvo que las partes lo hubieran documentado o alguno de ellos lo confiese, normalmente no será posible una prueba directa sobre la intencionalidad de los sujetos, por quedar en su círculo íntimo o en el arcano de sus conciencias, por lo que generalmente habrá de deducirse ese ánimo de los actos coetáneos, anteriores y posteriores y será necesario acudir a la prueba indiciaria, contemplada en el artículo 386 de la LEC , que requiere que partiendo de otro hecho admitido o probado, siguiendo las reglas del criterio humano, se establezca un enlace preciso y directo que permita concluir en el hecho que se ha de tener como definitivo y decisorio en la cuestión planteada, siendo por tanto, la consecuencia extraída el resultado de un proceso deductivo (sentencias del Tribunal Supremo de 14 de abril de 1958 , 28 de junio de 1961 , 9 de enero de 1985 , 30 de junio de 1988 y 30 de marzo de 2001). En tal juicio, habrá que atender al número de indicios y a su significación unívoca.”

También la Audiencia Nacional en sentencia de 3.03.2014 Rec. 391/2012 afirma:

“(...) la decisión voluntaria y consciente de proceder a la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, es una decisión interna que únicamente puede ser conocida por los terceros por el método deductivo de forma que, partiendo de la existencia de unos hechos conocidos, se llegue al conocimiento de otros desconocidos, siempre que exista un enlace preciso y directo entre ambos según las reglas del conocimiento humano.”

Una actuación similar al caso concreto que da lugar al criterio aquí debatido, se resolvió en el TEAC en resolución RG 83/2014 de 17.12.2015 en un supuesto en el que, obtenida una ganancia patrimonial procedente de la venta de un terreno, fue repartida por la deudora entre los socios en forma de dividendos a cuenta y posteriormente no pudo ser cobrada la deuda por el correspondiente IS al haber sido descapitalizada la deudora por dicho reparto.

Así las cosas, y una vez analizados exhaustivamente todos los requisitos exigidos para determinar la procedencia de la declaración de responsabilidad solidaria en virtud del artículo 42.2.a) es preciso clarificar el aspecto subjetivo de esta responsabilidad en los términos que expuso el TEAR de Cantabria y cuestionados por el Departamento de Recaudación al incidir en la falta de justificación del elemento subjetivo requerido en este tipo de responsabilidad por la falta de apreciación por parte de la Inspección de la comisión de infracciones tributarias.

En los Fundamentos de Derecho anteriores se han analizado todos los elementos que conforman la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT y en ninguno de ellos se ha considerado la necesidad de que exista necesariamente una infracción tributaria por parte del deudor principal para demostrar acreditado el elemento subjetivo en la figura del presunto responsable. Es más, el propio artículo 42.2 de la LGT, antes de delimitar los tres supuestos de responsabilidad regulados en sus letras a), b) y c) comienza señalando que *“También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones...(...)”*

El instituto de la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2 LGT no viene ser sino otro instrumento de reforzamiento de las medidas de la Administración Tributaria ante los mecanismos elusorios del pago llevados a cabo por los obligados tributarios, norma que ha experimentado varias modificaciones por parte del legislador con el objetivo de reforzar la lucha contra el fraude fiscal que también se pone de manifiesto en el ámbito recaudatorio y que se ha ido adaptando a las necesidades de la Administración para combatir determinadas conductas, reforzar la seguridad jurídica y también la eficacia de la actuación administrativa.

Consecuentemente, el hecho de que la entidad deudora principal no fuera sancionada no impide per se y automáticamente que pueda calificarse la actuación de los socios, con la aprobación y cobro del dividendo, como un acto de ocultación, puesto que la existencia de una infracción solamente es requisito indispensable en otros tipos de responsabilidad regulados en la LGT como por ejemplo en los supuestos de exigencia de responsabilidad subsidiaria a los administradores de la deudora prevista en el artículo 43.1. letra a) de la LGT.

La responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT no está ligada a la comisión de infracción tributaria alguna porque su fundamento se encuentra exclusivamente en la protección de la acción de cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se pueda apreciar o no la comisión de infracciones tributarias.

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 criterio que la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria no requiere, como requisito necesario para motivar el elemento subjetivo requerido en la declaración de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor, que se haya apreciado la comisión de infracción tributaria por el deudor principal.

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