

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068352

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de octubre de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 6425/2016

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si es conforme a derecho la declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), en aquellos casos en los que, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos el responsable no haya intervenido formalmente en todas la fases del proceso pero quedó acreditado por la Administración que conocía o podía conocer que de esa operación podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de este conocimiento por medio de indicios. 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 elemento de conflicto en el presente recurso es el relativo a la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad en la medida en que el TEAR consideró que el acuerdo de declaración de responsabilidad no acreditaba que la entidad financiera declarada responsable hubiera llevado a cabo operaciones de ocultación o transmisión de bienes del obligado tributario. Pues bien, a los efectos de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT), procede su declaración aun cuando, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos, el responsable no haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso, pero quede acreditado por la Administración que conocía o debía conocer que del mismo podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de ese conocimiento por medio de pruebas indiciarias y presunciones. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42 y 108.

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

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 Aragón, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa número 50/01885/2012, 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 25 de junio de 2012, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Aragón de la Agencia Tributaria declaró a **BANCO X S.A.**, responsable solidario en virtud

del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LGT), de las deudas tributarias de **PAG S.L.** con NIF: xxx, con un alcance de 123.852,63€.

Del acuerdo de responsabilidad pueden extraerse los siguientes extremos:

1.1 Entre las deudas pendientes de **PAG S.L.** se encontraba la liquidación correspondiente al IVA mod. 2T/2011 por importe de 473.989,36 incluido el recargo de apremio.

1.2 La deuda anterior provenía en su gran mayoría de la cesión en pago de deuda hecha el 18.04.2011, por la que el **BANCO X S.A.**, acreedor hipotecario, se adjudicó en pago de la deuda varios inmuebles por un importe total de 5.393.311,14€ de los que correspondía a IVA 424.663,43€. Este importe fue satisfecho por cheque bancario de ese mismo importe. En esta operación, formalizada en escritura pública, se incluye la condonación de parte de la deuda (692.224,63€).

1.3 Del requerimiento de información efectuado a la entidad deudora principal sobre el destino dado al importe cobrado en concepto de IVA se desprende que el mismo fue ingresado el 18.04.2011 en una cuenta bancaria del **BANCO X S.A.** de la que era titular PAG S.L. Facilitado listado de la cuenta corriente del año 2011 se observa que del importe de 424.663,43 € del IVA, la cantidad de 125.000,00€ fueron ingresados ese mismo día 18 en otra cuenta de **BANCO X S.A.** a nombre de PAR, S.L.

1.4 El importe recibido por PAR, S.L. fue destinado casi en su totalidad a su vez a cancelar cuotas impagadas de un préstamo que tenía concedido por **BANCO X S.A.**, por importe de 123.852,63 €.

1.5 Existencia de vinculación entre la deudora principal y PAR, S.L.: ambas sociedades pertenecen al grupo familiar G-M: fueron constituidas por **D.A.**, su esposa y los hijos de ambos. El cargo de administrador único ha sido desempeñado por D.A. en ambas sociedades desde su constitución hasta la actualidad. Ambas comparten el mismo domicilio social y fiscal en el Paseo xxx, Zaragoza.

1.6 La entidad bancaria luego declarada responsable alegó durante la tramitación del procedimiento de derivación de responsabilidad lo que, en síntesis, a continuación se expone:

-Esta responsabilidad exige ser causante o colaborador, lo que implica una conducta activa, es decir, voluntaria y consciente, que tenga como finalidad impedir la actuación de la Administración Tributaria.

-No procede declarar responsable a quien no ha llevado a cabo actuación alguna en los hechos relatados y a quien no era posible exigir que impidiera la transferencia entre ambas cuentas ya que el deudor tenía disponibilidad absoluta sobre su cuenta que no había sido embargada por la Hacienda Pública.

-No se puede exigir al **BANCO X S.A.** el conocimiento de que el deudor no iba a pagar su deuda.

-Se hace de peor condición a una entidad financiera que al resto de entidades en la medida en que siempre que soporten la repercusión del IVA y lo paguen tienen la obligación de comprobar que el sujeto pasivo del impuesto satisface su deuda tributaria, obligación ésta que no se encuentra recogida en ninguna norma tributaria.

-Considera vulnerado el principio de presunción de inocencia al darse como probado que la entidad financiera colaboró en la ocultación o transmisión de bienes o derechos. La imputación de responsabilidad no se encuentra amparada en el artículo 108 de la LGT.

1.7 La motivación del acuerdo de declaración de responsabilidad es la siguiente:

El presupuesto de hecho contenido en la citada norma transcrita se ha producido toda vez que la entidad Banco X, concedora, en su condición de clientes, de la situación económica de las empresas del grupo familiar, administradas por **D, A**, ha prestado su colaboración para situar fuera del patrimonio una parte del IVA devengado, al resultar última destinataria de unos fondos que lejos de destinarse al pago del impuesto se destinan al pago de cuotas impagadas de un crédito que mantenía la entidad financiera con una de las sociedades pertenecientes al mismo grupo familiar. La entidad financiera, conocía la situación financiera de la deudora, no en vano, PAG, S.L, había incumplido con sus obligaciones de pago frente al banco, consecuencia de lo cual la entidad financiera procedió a cancelar anticipadamente los préstamos hipotecarios aceptando en pago los inmuebles sobre los que recaía la garantía hipotecaria, y teniendo incluso que condonar parte de la deuda, tal y como se ha recogido en el apartado de hechos anterior.

La ausencia de justificación económica de los abonos efectuados en la cuenta de PAR, S.L., de parte del IVA repercutido por la sociedad **PAG S.L.**, y que ha sido destinado a la propia entidad financiera para el pago de la cuotas impagadas de un préstamo que mantenía esta misma entidad financiera con la entidad vinculada a la

deudora, permite considerar a la entidad financiera como colaboradora en la ocultación o transmisión de los bienes o derechos de la entidad obligada al pago, Es una realidad constatada el que parte del dinero satisfecho por la entidad financiera y procedente de las cuotas de IVA que le habían sido repercutidas ha sido destinado a una cuenta titularidad de otra sociedad vinculada, para de forma inmediata proceder al pago de las cuotas impagadas al mismo **Banco X**. La sustracción de ese patrimonio de la deudora ha ocasionado que ésta incumpliera su obligación de ingreso en el Tesoro Público.

Por todo ello, esta Dependencia Regional considera que la entidad financiera **Banco X** ha prestado su colaboración, junto a **D.A**, para que el dinero que debía destinarse a la Hacienda Pública en pago del impuesto devengado con la transmisión inmobiliaria, se haya destinado en el importe de 123.852,63 euros, al pago sin ninguna justificación jurídica y documental a una sociedad del grupo y simultáneamente a la cancelación de la posición acreedora que el **Banco X** mantenía con dicha sociedad cuya titularidad (a través del grupo familiar) y administración corresponden a la misma persona, **D.A**, lo que confiere a la entidad financiera la condición de responsable solidario de las deudas de las deudas de **PAG S.L.**,

2. Disconforme con el acuerdo de declaración de responsabilidad notificado el 26.06.2012, la representación del BANCO X S.A. interpuso reclamación económico-administrativa tramitada con el número 50/1885/2012 en cuyo trámite de alegaciones formula las ya formuladas en el procedimiento de declaración de responsabilidad.

El TEAR ha dictado resolución con fecha 25.02.2016, estimatoria de la reclamación en cuyos fundamentos de derecho reproduce y se apoya en la resolución del TEAC de 21.02.2012 RG 4133-2010 que señala lo que se transcribe a continuación:

“(...) el acuerdo de declaración de responsabilidad no demuestra que se haya producido un vaciamiento patrimonial con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, requisito de este supuesto de responsabilidad. Por una parte, no demuestra que los cargos realizados tuviesen la finalidad de vaciar, cuando menos parcialmente, el patrimonio del obligado al pago en perjuicio de la Hacienda Pública, dado que no estudia los efectos que tiene el pago de los intereses del préstamo hipotecario (crédito que, de tener efectivamente esa naturaleza debería entenderse preferente al de la Hacienda Pública –ex artículo 77.1 de la LGT de 2003-) ni tampoco los efectos patrimoniales que tienen en el obligado al pago el ejercicio de las opciones de compra de los bienes en arrendamiento financiero, que normalmente supondrá la adquisición de los bienes en pleno dominio por el obligado al pago y que determinarían la posibilidad de su traba para satisfacer ejecutivamente las deudas pendientes del obligado al pago.

Además, fundamenta el órgano de recaudación el perjuicio a la Hacienda Pública en que era consciente la C... de la situación patrimonial de P..., S.L. y de que al hacer los cargos en la cuenta corriente le estaba privando de la posibilidad de abonar el impuesto devengado en la operación inmobiliaria que había ocasionado tal devengo. Sin embargo, como alega la reclamante, para que tal afirmación hubiese estado sustentada fácticamente debía haber demostrado el órgano de recaudación que la C... contaba con toda la información patrimonial y financiera de P..., S.L. necesaria que le permitía tener conocimiento y conciencia de que, de realizar los cargos correspondientes a P... S.L., le iba a ser imposible efectuar el pago del impuesto. Se justifica dicho conocimiento en que las dificultades económicas de P..., S.L. le habían llevado a negociar la compraventa de los inmuebles (que califica como dación en pago de deudas pero instrumentada como una venta) y que por ello la C... “era consciente de que a la deudora le resultaría imposible satisfacer la obligación tributaria, como así fue”, pero no se demuestra ese conocimiento completo de la situación financiera de P..., S.L. que sustentara la conciencia del perjuicio que podía estar causando a la Hacienda Pública.

Hay que tener en cuenta que tampoco se demuestra en el acuerdo de declaración de responsabilidad que la situación financiera de P..., S.L. le impedía, en el momento de su presentación, realizar el pago de la correspondiente autoliquidación. Tal imposibilidad parece tratar de demostrarse por el órgano de recaudación al citar el elevado importe de deudas de P..., S.L. con la Hacienda Pública, al señalar que se ha procedido a la denegación del aplazamiento solicitado (cuyos motivos de denegación no se señalan) y al afirmar que el importe del I.V.A. satisfecho por G..., S.L. fue aplicado por C...a pago de deudas que con ella mantenía P..., S.L.

(...)”

La propia argumentación del TEAR señala en la parte final de su Fundamento de Derecho Tercero:

Si bien los hechos que se encuentran en la base del pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo Central son diferentes a los descritos en la presente resolución (en el caso que conocía el Tribunal Económico Administrativo Central la entidad bancaria había cancelado deudas que el deudor de la Hacienda Pública mantenía con la propia entidad bancaria mediante cargos en una cuenta bancaria en la previamente una sociedad filial de la propia entidad bancaria había abonado a la sociedad deudora las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas con ocasión de una adquisición de inmuebles adjudicados a favor de la sociedad filial de la entidad bancaria), de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central se desprende la necesidad de acreditar que se ha producido un vaciamiento patrimonial con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria y que la participación de la declarada responsable lo haya sido con la finalidad de impedir la actuación administrativa.

En este sentido, y siguiendo los argumentos del Tribunal Económico Administrativo Central en la resolución transcrita, respecto a la aseveración de la Dependencia de Recaudación referida a la participación de la entidad bancaria en la transferencia de fondos de una cuenta del deudor de la hacienda Pública a una cuenta de una sociedad vinculada con el deudor en la misma sucursal bancaria, "no puede atribuirse a una entidad financiera el carácter de tutor de sus clientes en el sentido de que deba incumplir obligaciones contractuales asumidas con los mismos sin haber recibido una orden dictada por autoridad competente que le imponga tal obligación". Se insiste por la Administración en la ausencia de justificación de la razón por la cual la sociedad deudora de la Hacienda Pública efectuó la transferencia de fondos a una sociedad vinculada, pero lo relevante sería, en su caso, el conocimiento por parte de la declarada responsable de que con dicha transferencia se pretendía, como se ha indicado más arriba, impedir la actuación administrativa.

Añade la reclamante que no podía conocer que el deudor principal no iba a satisfacer la deuda tributaria, alegación que estaría relacionada con la cuestión relativa al conocimiento por parte de la entidad financiera de que con la operación descrita se habría producido un vaciamiento patrimonial dirigido a impedir la actuación de la Administración tributaria. Fundamenta la Dependencia de Recaudación este conocimiento en que la declarada responsable conocía las dificultades económicas de la sociedad deudora y del grupo familiar en el que dice la Administración que está integrada, dificultades que se extraen de la propia adjudicación de inmuebles a favor de la entidad financiera con condonación parcial de deuda. Pero, siguiendo al Tribunal Económico Administrativo Central de nuevo, "para que tal afirmación hubiese estado sustentada fácticamente debía haber demostrado el órgano de recaudación que ... contaba con toda la información patrimonial y financiera de ... necesaria que le permitía tener conocimiento y conciencia de que, de realizar los cargos correspondientes a ..., le iba a ser imposible efectuar el pago del impuesto. Se justifica dicho conocimiento en que las dificultades económicas de ... le habían llevado a negociar la compraventa de los inmuebles (que califica como dación en pago de deudas pero instrumentada como una venta) y que por ello la ... "era consciente de que a la deudora le resultaría imposible satisfacer la obligación tributaria, como así fue", pero no se demuestra ese conocimiento completo de la situación financiera de ... que sustentara la conciencia del perjuicio que podía estar causando a la Hacienda Pública.

Hay que tener en cuenta que tampoco se demuestra en el acuerdo de declaración de responsabilidad que la situación financiera de ... le impedía, en el momento de su presentación, realizar el pago de la correspondiente autoliquidación", lo que no acontece en el presente caso, en el que no se describe y acredita en el acuerdo impugnado la situación patrimonial de la sociedad deudora en orden a la satisfacción de la deuda examinada. Además, tampoco se estudian los efectos patrimoniales que tienen en el obligado al pago la condonación parcial de las deudas.

Y a lo anterior cabe añadir que no fue la reclamante la que dispuso del dinero ingresado en la cuenta bancaria de la sociedad deudora, sino que fue la propia sociedad deudora la que realizó una transferencia bancaria a una cuenta de una sociedad vinculada. Y si bien el importe ingresado en la cuenta bancaria de la sociedad vinculada se destinó a cancelar deudas con la sociedad reclamante, en el expediente no se desprende una prueba suficientemente concluyente de que la actuación de la reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria.

En consecuencia, la Administración no ha conseguido demostrar que la actuación de la reclamante tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración tributaria, y, por lo tanto, al faltar la demostración de la concurrencia del elemento subjetivo necesario para poder imputar la responsabilidad solidaria apreciada, y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, el acuerdo adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado.

SEGUNDO:

Frente a esta resolución la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimar el fallo de la resolución del TEAR dañoso y erróneo con fundamento en las alegaciones que se exponen a continuación.

La argumentación del TEAR se basa en los siguientes puntos:

1.No puede atribuirse a la entidad financiera el carácter de tutor de sus clientes en el sentido de que deba incumplir obligaciones contractuales asumidas con los mismos sin haber recibido una orden dictada por autoridad competente, afirmación tomada de la resolución del TEAC de 21.02.2012 RG 4133-2010.

2.Lo relevante para la correcta declaración de responsabilidad solidaria hubiera sido la acreditación de que la declarada responsable conocía que con la transferencia se pretendía impedir la actuación administrativa.

3.No fue la declarada responsable la que dispuso del dinero ingresado en la cuenta bancaria de la sociedad deudora sino que fue ésta la que realizó una transferencia bancaria a una cuenta de una sociedad vinculada. Y si bien el importe ingresado en la cuenta bancaria de la sociedad vinculada se destinó inmediatamente a cancelar deudas con la declarada responsable, del expediente no se desprende una prueba suficientemente concluyente de que la actuación de ésta tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración Tributaria.

En cuanto al **primero de los puntos**, hay que señalar que no se trata de exigir que las entidades financieras sean tutores de sus clientes sino de establecer las consecuencias jurídicas de sus actos.

Un caso similar al que se plantea en la resolución del TEAC de 21.02.2012 es el de la resolución de 24.12.2014 RG 1962-12 referida a un supuesto idéntico en cuanto a sus elementos esenciales. En este caso se produce la declaración de responsabilidad de una entidad financiera cuya filial ha comprado a la deudora principal un inmueble. El IVA abonado por transferencia a una cuenta de la deudora principal en la propia entidad financiera se utiliza para pagar las deudas de aquélla con ésta. En el caso de la resolución de 21.02.2012 se cancelaban deudas de otra sociedad del grupo de la deudora principal con la entidad financiera.

Pues bien, esta resolución del TEAC de 24.12.2014 RG 1962-12, fue objeto de recurso contencioso-administrativo 383/2014 ante la Audiencia Nacional que dictó sentencia el 30.10.2015 confirmándola.

El **segundo de los puntos** se refiere a la acreditación de que la entidad financiera declarada responsable conocía que con la transferencia se pretendía impedir la actuación administrativa. Todo ello ha quedado expuesto en el acuerdo de declaración de responsabilidad:

- PAG SL y PAR SL eran clientes del **BANCO X** entidad en la que tenían cuentas abiertas y a quienes se les había concedido préstamos.

- Ante el impago por parte de la deudora principal de las cuotas de amortización del préstamo hipotecario, se produce una cesión de varios inmuebles como pago a la entidad financiera declarada responsable que se acreditan en escritura pública de 18.04.2011. En esa misma escritura se formaliza la condonación que hace la entidad financiera de parte de la devolución del préstamo (692.224,63€)

- La mayor parte del importe de la transferencia de la deudora principal a la sociedad vinculada, se hace para cancelar la posición deudora de ésta última respecto de la entidad financiera sin que esté justificada jurídica o documentalmente su necesidad.

Todos estos elementos acreditan que el **BANCO X S.A.** conocía la situación financiera de **PAG S.L.** y que la transferencia efectuada impediría el cobro de la deuda tributaria. El hecho de conceder un préstamo hipotecario, condonar parte del mismo, aceptar la cesión de los inmuebles, etc, no se hace por ninguna entidad financiera sin haber hecho con anterioridad un estudio económico-financiero exhaustivo del prestatario así como un seguimiento del mismo que, en la mayoría de los casos, se realiza a través del conocimiento de los movimientos de las cuentas bancarias.

El hecho de que la entidad financiera sea uno de los beneficiarios de la ocultación o transmisión constituye un elemento de prueba de la máxima importancia para acreditar que la operación ha tenido como finalidad anteponer el cobro de la deuda privada a la realización del crédito pública, sin tener derecho de preferencia y sin ser ése el procedimiento para hacerlo valer. Así lo han entendido tanto el TEAC como la Audiencia Nacional en la Resolución de 24.12.2014 y en la Sentencia de 20.10.2015 anteriormente mencionadas.

El **punto tercero** se refiere a que **no fue la entidad financiera la que realizó la transferencia** y que del expediente **no se desprende** una prueba suficientemente concluyente de **que la actuación de la entidad financiera tuviese por finalidad impedir la actuación de la Administración**

La mayoría del importe de la transferencia entre la deudora principal y la otra sociedad vinculada se destinó inmediatamente a cancelar deuda de ésta última con la entidad financiera. Ni el TEAC ni la Audiencia Nacional han considerado óbice el hecho de que la entidad financiera no hiciera la transferencia para entender la declaración de responsabilidad conforme a derecho porque lo fundamental es que es la beneficiaria última de la misma. En este punto se trae a colación cual es el origen de esta responsabilidad solidaria que se encuentra en el artículo 1.902 del Código Civil, si bien llevada al ámbito de la autotutela administrativa, y a toda la jurisprudencia consolidada acerca de la delimitación del concepto de responsabilidad solidaria por ocultación y de los requisitos que han de cumplirse para declararla, entre los cuales se encuentra el consilium fraudis, ciencia fraudis o conciencia del daño que se puede producir, como elementos subjetivo de la ocultación consistente en la mera conciencia del fin ilegítimo de la operación.

Por último, se hace una mención a las alegaciones del responsable referidas a la improbabilidad de haberse instruido un expediente como éste contra una entidad no financiera, considerar vulnerado el principio de presunción de inocencia y que la imputación de responsabilidad no está amparada en el artículo 108 LGT.

La primera alegación es una suposición sin fundamento puesto que la Administración declara la responsabilidad cuando ha lugar, se trate o no de una entidad financiera. Se cita como ejemplo reciente el caso contemplado por el TEAC en el RG 4644-2013 de 23.06.2016.

El principio de presunción de inocencia es de aplicación al derecho penal y no al administrativo. Sin embargo en la rama del Derecho que nos ocupa está claramente establecido que los actos han de ser motivados y para su adopción debe seguirse el procedimiento establecido, con el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, plazo para formular alegaciones y pruebas, todo lo cual se ha cumplido correctamente, inclusive lo que en este caso haya podido quedar fuera de la demostración ha sido deducido en virtud del 108.2 LGT.

Por ello, el Departamento de Recaudación solicita de este TEAC dicte resolución estimatoria del presente recurso extraordinario de alzada y establezca como criterio relativo a la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, que procede su declaración aun cuando, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos, el responsable no haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso, pero pueda acreditarse que conocía o debía conocer que del mismo podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de ese conocimiento por medio de indicios.

Tercero.

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de 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 conforme a derecho la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, en aquellos casos en los que, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos el responsable no haya intervenido formalmente en todas la fases del proceso pero quedo acreditado por la Administración que conocía o

podía conocer que de esa operación podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de este conocimiento por medio de indicios.

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

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

Por tanto, 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.

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 ilícita por lo que la Ley regula un procedimiento específico para liquidarla, o lo que es lo mismo, declarar la obligación del responsable.*

(…)

Debe traerse a colación asimismo otra resolución de este TEAC, 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.

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

Cuarto.

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

(...)

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

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

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

TERCERO.- *El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria declara responsables solidarios de la deuda tributaria a las personas o entidades que sean causantes o colaboren activamente en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Esta responsabilidad solidaria se ha de hacer efectiva a través de un procedimiento, que se ha de entender con el responsable solidario, pudiendo ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa (artículo 174.1 de la Ley General Tributaria) [en el caso de la responsabilidad subsidiaria se requiere la previa declaración de fallido del deudor principal (véase el artículo 176 de la misma Ley)]. Si la responsabilidad se declara y notifica al responsable antes del vencimiento del periodo voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerir de pago al responsable una vez transcurrido dicho periodo. Si la declaración de responsabilidad se produce una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable (artículo 175.1). Iniciado el procedimiento, se otorga un trámite de audiencia al interesado por término de quince días [artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real decreto 939/2005, de 29 de julio (RCL 2005, 1770) (BOE de 2 de septiembre)]. Por tanto, son requisitos de la derivación de responsabilidad que nos ocupa: (i) la existencia de una deuda tributaria del obligado principal que se encuentre liquidada o autoliquidada en el momento de declaración de*

responsabilidad; y (ii) ser el responsable causante o colaborador en la ocultación de bienes y derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria [sentencias del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014) (casación 2866/2012, FJ 5 º; y 18 de noviembre de 2015 (casación 860/2014 , FJ 4º).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

QUINTO. Este acuerdo o plan previo, no se va a poder probar por medios directos pero sí por el medio de prueba de las presunciones judiciales recogido como medio de prueba válido en el artículo 386 de la L.E.C de aplicación supletoria[1].

Y en el caso que nos ocupa nos hallamos que el administrador de la sociedad deudora principal y de la sociedad responsable solidaria es la misma persona física que interviene don Melchor Baltasar , a través de la

entidad Olivos Naturales que fue la administradora de Oncedisa desde la constitución de aquella, o bien personalmente desde 19 de diciembre de 2006.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Y la causa en el negocio jurídico determinante de la responsabilidad que nos ocupa, aportación no dineraria, no era la legítima de cubrir una ampliación de capital de una sociedad mediante la transmisión de unos bienes que constituirían una rama de actividad, sino de lograr la evitación de un hecho imponible, que determinaría la base del Impuesto de Sociedades, lograr la despatrimonialización de la sociedad para no poder atender la liquidación de dicho Impuesto, en su caso, logrando de esta forma adquirir unos bienes, que soportaban cargas

hipotecarias, pudiendo perder dichos bienes en la ejecución por la vía de apremio de la liquidación del impuesto, y responder con el resto del patrimonio de las deudas tributarias.

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

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

En relación con lo anterior, este TEAC, y con fundamento en las mismas conclusiones alcanzadas por la Audiencia Nacional en su sentencia arriba expuesta de 23.01.2017 Rec 474/2016, se ha pronunciado recientemente en Recurso extraordinario de unificación de criterio de 31.05.2017 RG 4937/2016 acerca de la posibilidad de declarar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT a aquél que ha sido el adquirente en una operación de compraventa de bienes inmuebles respecto de la deuda por IVA devengada con el negocio traslativo y que no ha sido ingresada por el sujeto pasivo/transmitente. Este Tribunal Central concluyó que sería 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.

CUARTO: Partiendo de las consideraciones anteriores, de los dos elementos necesarios que han de concurrir necesariamente para proceder a la declaración de la responsabilidad solidaria, no hay discusión sobre el primero de ellos en la medida en que existe una deuda liquidada pendiente sobre el obligado tributario correspondiente al IVA mod.2T/2011 por importe de 473.989,36 € incluido el recargo de apremio. El origen de esta deuda es el negocio traslativo inmobiliario que acuerdan el obligado tributario y la entidad financiera, operación de cesión de inmuebles en pago que la deudora ha realizado a favor de la entidad bancaria acreedora hipotecaria. Es el importe correspondiente al IVA de la operación lo que se cobra a través de cheque y que después deja impagado a la Hacienda Pública.

El elemento de conflicto en el presente recurso es el relativo a la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad en la medida en que el TEAR en su fallo estimatorio consideró que el acuerdo de declaración de responsabilidad no acreditaba que la entidad financiera declarada responsable hubiera llevado a cabo operaciones de ocultación o transmisión de bienes del obligado tributario. En este supuesto, el bien ocultado o transmitido es una parte del importe correspondiente al IVA procedente de la operación de adjudicación en pago de deuda de varios inmuebles cedidos a la entidad financiera en calidad de acreedor hipotecario. Del total del importe del IVA correspondiente a la operación que se elevaba a 424.663,43 €, la cantidad de 125.000 € fueron ingresados, ese mismo día, en otra cuenta de la misma entidad financiera a nombre de una entidad vinculada, cantidad que se destinó a cancelar cuotas impagadas de un préstamo que se había concedido por el mismo Banco. Esa cantidad es el importe al que se extendió el alcance de la responsabilidad declarada, porque mientras el importe de deudas pendientes con la Hacienda Pública ascendía a 473.989,36€, el acuerdo de declaración de responsabilidad se elevó a 123.852,63 € correspondientes a la cantidad desviada patrimonialmente y fuera de la acción ejecutiva de la Administración Tributaria.

Una vez probada la existencia de la deuda tributaria por parte de la deudora principal se hace preciso probar que existía un acuerdo entre los órganos representativos de las sociedades implicadas para llevar a cabo 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.

El **requisito de ocultación**, tal como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 26 de octubre de 2010, es un concepto que 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 "jurídica" de bienes susceptibles de embargo.

En este caso, nos encontraríamos ante un supuesto de ocultación jurídico material de parte de la tesorería de la entidad deudora a la Hacienda, consecuencia de la transferencia del dinero procedente del pago del IVA repercutido por la transmisión de los inmuebles a la entidad financiera, operación documentada por escritura pública el 18.04.2011, a una cuenta bancaria de la entidad reclamante abierta a nombre de otra entidad vinculada con el deudor principal, la cual mantiene deudas impagadas con la entidad financiera y cuya transferencia sirve para cancelarlas.

Señala el TEAR que el tema de la incursión de una entidad financiera en los presupuestos de hecho de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 LGT en el supuesto de ocultación del importe del IVA satisfecho por la misma en adquisición de inmuebles titularidad del deudor de la Hacienda Pública ya había sido examinada por el TEAC en su resolución 4133/2010 de 21.02.2012 en la que se declara responsable a una entidad financiera.

El TEAC ha vuelto a resolver esta cuestión en varias ocasiones, entre ellas, en su resolución 88/2012 de 27.03.2014 si bien con la diferencia de que en este supuesto la entidad declarada responsable no es una entidad financiera pero en la que se reproduce una operación de las mismas características. Señala esta resolución:

Las citadas cuotas percibidas por la sociedad X, S.L, se justifican en un documento privado, de fecha 7 de octubre de 2009, referido al acuerdo de liquidación entre ambas entidades de contrato de obra y resolución de contratos de compraventa y cambio de obra, de acuerdo con lo manifestado por la reclamante. Sin embargo, dicho documento privado no puede considerarse como prueba suficiente para acreditar la licitud y racionalidad de dicho acuerdo, es decir, evitar que la reclamante se viera afectada por el futuro procedimiento concursal de la deudora. Ya que dicho documento privado, no puede considerarse como prueba suficiente de la realidad de la citada operación, consecuencia de que al mismo no se ha acompañado ninguna documentación adicional que pudiera acreditar su autenticidad, es decir, la existencia de contratos incumplidos que darían lugar a las correspondientes indemnizaciones, o requerimientos avisando de los incumplimientos percibidos, certificaciones facultativas de obra que pudieran de manifiesto los retrasos o incumplimientos producidos, o cualquiera otra prueba que acreditara la realidad del citado acuerdo, aunque que el mismo fuera contabilizado por la reclamante. En base a lo cual, hay que concluir que la percepción de las cantidades por la entidad X, S.L procedentes de la entidad deudora no estaban justificadas.

El resultado de las citadas operaciones, que comienza con el cobro del IVA por el deudor principal, terminó con el ingreso de parte de su importe en unas cuentas de la entidad ahora declarada responsable, lo que supuso por tanto un acto de ocultación de bienes a la Hacienda Pública, cuando resultaba evidente que el vaciamiento patrimonial producido generaría la imposibilidad de que la Administración pudiera trabar dicho importe, y que ya figuraba a nombre de otra entidad distinta de la deudora.

Pero también el TEAC se ha pronunciado en supuestos en los que la entidad declarada responsable era una entidad financiera como en su resolución de 24.12.2014 RG 1962-12, confirmada por la Audiencia Nacional en su sentencia de 30.10.2015.

CUARTO : *De los hechos recogidos en el acuerdo de derivación debemos destacar que la entidad Tabeiros Gestión Global de Inmuebles SL es una sociedad constituida por el Banco Pastor en escritura pública de 7 marzo 2008 siendo su objeto social la promoción, construcción y explotación de edificios, adquisición, venta, gestión, administración y explotación de bienes muebles e inmuebles, y respecto a éstos su urbanización, parcelación, redacción de planes y urbanización.*

Esta entidad adquirió en noviembre de 2008 de Marbella Servicios Integrales (perteneciente al Grupo Ojeda, presidido por D. Francisco) cuatro inmuebles inscritos en el Registro de la Propiedad de Torrox sobre los que pesaban ciertas hipotecas, otorgadas por el Banco Pastor, por un precio de 27.336.127"85€, reteniendo la compradora (esto es Tabeiros) 20.321.813"06€ para hacer frente al préstamo hipotecario en el que se subrogaba, entregándose el resto del precio a la vendedora en cheque nominativo que ingresó en su cuenta en el Banco

Pastor, y el importe del IVA que ascendía a 4.373.780"46€ que reconoce la vendedora haberlo recibido de la compradora mediante su abono en cuenta en el Banco Pastor, que presta su conformidad a la subrogación de la hipoteca, así como en la cancelación de la fianza que habían prestado D. Francisco y la entidad Tiempos Futuros.

En la misma fecha, esto es el 17 noviembre 2008, la entidad Gesaguntum Inversiones SL vende a Tabeiros un edificio en construcción hipotecado a favor del Banco Pastor con un saldo pendiente de 5.538.946"56€ que es el importe que se fijó como precio de la compraventa y la compradora retiene el precio para hacer efectiva la hipoteca en la que se subrogaba y prestó el Banco Pastor su conformidad y se liberaba a los fiadores solidarios de la garantía (D. Francisco y la entidad Tiempos Futuros).

La administración aprecia movimientos en las cuentas bancarias de las sociedades del Grupo Ojeda, y así aprecia que en el caso de Marbella se ingresa el cheque de 7.014.314"79€ que era parte del precio, y el ingreso correspondiente al IVA de 4.373.781"43€, con el traspaso de estas cantidades a otras cuentas de la empresa Gesaguntum. Y comprueba que Tabeiros dedujo de sus declaraciones de IVA soportado por ambas compraventas pero Marbella no ingresó el 4T IVA 2008. Y no había ingresado dicho importe por haberlo traspasado a otra empresa del Grupo con el objeto de satisfacer al Banco Pastor un préstamo hipotecario. En definitiva, se manifiesta que existe colaboración del Banco Pastor con la entidad Marbella Servicios Integrales para que esta transmitiera el importe del tributo a otra cuenta, en este caso el importe del IVA 4T 2008, de manera que se impedía a la Hacienda Pública percibirlo y por el contrario, el Banco conseguía con ello liquidar los préstamos hipotecarios de esta empresa de Grupo Ojeda y otras.

El Banco en su demanda se muestra en todo momento ajeno a estas operaciones, e incluso pretende mostrarse ajeno a la entidad compradora Tabeiros, pero no hay que olvidar que dicha entidad fue constituida el 7 marzo 2008 y la escritura que nos ocupa es de noviembre 2008. Esta proximidad temporal entre la constitución por el Banco Pastor de la entidad Tabeiros, y la escritura de compraventa de los solares de Marbella Servicios Integrales, permiten sostener que el Banco Pastor era conocedor de la situación económica por la que atravesaba la empresa Marbella Servicios Integrales y otras empresas del Grupo Ojeda y que corría el riesgo de ver incumplidas las obligaciones hipotecarias. El interés del Banco Pastor en salvaguardar sus intereses económicos provocó que la empresa creada Tabeiros sirviera como medio o mecanismo de cobro de la deuda hipotecaria que soportaba la entidad Marbella y otras del Grupo Ojeda, con independencia de las otras deudas que pesasen sobre las empresas del grupo citado.

En el presente caso existen suficientes indicios como para aseverar que el Banco Pastor colaboró en la ocultación y transmisión de bienes y derechos del deudor principal, que era la entidad Marbella Servicios Integrales y otras empresas del Grupo Ojeda, con la finalidad de cobrar su deuda e impidiendo que otros, como en este caso la Hacienda Pública, cobrasen la suya.

La prueba de indicios es una prueba capaz de demostrar la actuación seguida o empleada para alcanzar ese fin de liquidar la deuda hipotecaria aún cuando se emplease para ello las cantidades correspondientes al IVA.

QUINTO : Está acreditado, como primer indicio que de la entidad Tabeiros el socio único es el Banco Pastor y que fue constituida en marzo 2008, con el objeto social de: la promoción, construcción y explotación de edificios, adquisición, venta, gestión, administración y explotación de bienes muebles e inmuebles, y respecto a éstos su urbanización, parcelación, redacción de planes y urbanización. Constituida la entidad en marzo, en el mes de noviembre compra a la entidad Marbella Servicios Integrales (perteneciente al Grupo Ojeda, presidido por D. Francisco) cuatro inmuebles sobre los que pesaban ciertas hipotecas, otorgadas por el Banco Pastor.

La entidad Tabeiros retiene el importe del préstamo hipotecario concedido por el Banco Pastor, y entrega el resto del precio a la vendedora en cheque nominativo que se ingresa en la cuenta que Marbella tiene en el Banco Pastor, al igual que el importe del IVA que ascendía a 4.373.780"46€ que reconoce la vendedora haberlo recibido de la compradora mediante su abono en cuenta en el Banco Pastor. Destacar, igualmente, que ese importe de IVA fue transmitido a otra empresa del Grupo Ojeda, la entidad Gesaguntum Inversiones SL para que satisfaga al Banco Pastor un préstamo hipotecario pendiente. Y por último, señalar que las entidades del Grupo Ojeda estaban en vía de concurso de acreedores.

Por tanto, no se puede hablar en este caso de azar o coincidencia, el conjunto de hechos acreditados están plenamente coordinados y permiten asegurar, de una manera racional y lógica, que la actuación de Tabeiros estaba plenamente avalada por el Banco Pastor que así veía liquidadas las obligaciones hipotecarias derivadas de los préstamos que había concedido y evitaba riesgos de impagos. Es cierto que el cheque bancario con el importe del IVA se ingresó en la cuenta de Marbella Servicios Integrales pero no para que el destino fuese el abono del

IVA sino para que su importe se traspasara a la cuenta de otra empresa del Grupo y así le permitía satisfacer un préstamo hipotecario con el Banco Pastor que aún cuando vencía en 2036 existía el riesgo del concurso de acreedores. El Banco veía de esta manera cancelados los préstamos hipotecarios incluso anticipadamente y quedaba excluido del proceso concursal al que iba abocado el Grupo Ojeda Es evidente, que el Banco Pastor contribuyó de manera relevante en estas operaciones porque veía satisfechos sus créditos y quedaba excluido del riesgo de un proceso concursal que limitaría de manera importante el cobro íntegro de la deuda hipotecaria.

La Administración pone de manifiesto que la actuación de Tabeiros, que figura como compradora, consistía en adquirir bienes inmuebles por el precio de las hipotecas concedidas por el Banco Pastor, de manera que Tabeiros se iba haciendo con edificios y a la par el Banco Pastor veía sus préstamos satisfechos liberando del pago a los deudores hipotecarios y permitiendo que estos resultasen insolventes ante la Hacienda Pública.

En consecuencia, coexisten todos los elementos integrantes de la responsabilidad solidaria declarada y que es impugnada en el presente recurso contencioso administrativo. Se trata de vaciar de bienes al deudor principal en beneficio propio y colaborando con ese deudor principal en el vaciamiento de sus bienes para impedir el cobro de las deudas tributarias.

Quinto.

La confluencia del **segundo y tercer requisito** exigidos en el artículo 42.2.a) de la LGT, relativos a la intervención en las operaciones de la entidad financiera y la acreditación de que con su conducta se pretendía impedir la actuación administrativa, son los elementos que se han discutido frente al acuerdo de declaración de responsabilidad y es el aspecto que el TEAR no consideró suficientemente acreditado.

Tal y como se ha indicado en el fundamento anterior, es necesario probar que existía un acuerdo entre los órganos representativos de dichas sociedades cuyo fin era ocultar o transmitir bienes o derechos del obligado al pago para impedir la actuación de cobro de la Administración Tributaria.

Este acuerdo o plan previo supone un concierto de voluntades entre dos o más personas que puede ser conocido por terceros, bien por una prueba directa, como puede ser la manifestación de los intervinientes, o por el medio de prueba de las presunciones judiciales recogido como medio de prueba válido en el artículo 386 LEC, aplicable de forma supletoria, de manera que a partir de una hecho admitido o probado se podrá presumir la certeza a los efectos del proceso de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del juicio humano, siendo susceptible de prueba en contrario. Y para llegar a este tipo de conclusiones es fundamental analizar los indicios que se desprenden de los hechos manifestados en el expediente y las consecuencias que llegan a producir este tipo de comportamientos para los cuales, las normas del ordenamiento jurídico tributario ha regulado sus consecuencias en función de los efectos perversos que los mismos producen sobre la acción administrativa que despliega la Administración Tributaria.

Para probar la existencia de este acuerdo de voluntades uno de los elementos que resulta crucial, como fundamento de la prueba de presunciones, es la acreditación de la vinculación existente entre las sociedades implicadas en las operaciones cuestionadas. Esta vinculación no se discute y quedó demostrada en el propio acuerdo de derivación de responsabilidad, tal y como consta en los Antecedentes de Hecho, en el cual se señala que la deudora principal y PAR, S.L: son sociedades que pertenecen al grupo familiar G-M. Ambas fueron constituidas por **D.A.**, su esposa y los hijos de ambos. El cargo de administrador único ha sido desempeñado por **D.A.** en ambas sociedades desde su constitución hasta a actualidad y ambas comparten el mismo domicilio social y fiscal en el Paseo xxx, de Zaragoza.

Esta vinculación es lo que permitiría llegar a la conclusión, hecho no conocido, de la existencia de un acuerdo entre ambas sociedades puesto que comparten el mismo administrador, para que el dinero cobrado por el IVA de la transmisión de los inmuebles se trasladase a la sociedad PAR, SL, evitando que estas cantidades se integrasen en el patrimonio de la deudora en perjuicio de la Hacienda Pública. Si bien en este supuesto se da la peculiaridad de que la entidad financiera adquirente de los inmuebles es la última perceptora del pago en calidad de acreedor hipotecario de ambas sociedades vinculadas sin realizar una intervención directa en la operación, cuya transferencia es ordenada por el propio obligado tributario.

Llegado a este punto no puede ignorar la entidad bancaria el desconocimiento sobre el destino final del importe detráido del IVA en cuanto que su perceptor es una empresa del grupo, cliente a su vez del banco interviniente, que mantiene una posición deudora respecto de la entidad financiera, cuyos pagos se han realizado a través de las cuentas abiertas en el propio banco y que han tenido como último perceptor y beneficiario a la

entidad declarada responsable. El hecho de que la entidad financiera no lleve a cabo una conducta activa en esta operación no implica que no fuera consciente y tuviera pleno conocimiento del plan que se realizaba, máxime siendo una operación formalizada en escritura pública que incorporaba una condonación de parte de la deuda del deudor principal y haciendo disposición de los fondos detraídos del importe cobrado por el IVA el mismo día del cobro a favor de la empresa vinculada para cancelar la deuda que se mantenía con la entidad financiera, operaciones que nunca se hubieran llevado a cabo sin un estudio económico-financiero exhaustivo y un seguimiento de las posiciones de las empresas intervinientes. Todos estos hechos, coordinados y acreditados, garantizan la finalidad de la operación, construida con el fin de evitar la asunción de riesgos propios que, en todos los supuestos explicitados, han recaído sobre la Hacienda Pública con el impago de su deuda.

Este tipo de operaciones guardan una gran similitud, tal y como la resuelta por el TEAC en su resolución RG 88-2012 de 27.03.2014 confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de 16.11.2015 (Recurso 270/2014) cuya casación ha sido inadmitida por el Tribunal Supremo, en la que se señala:

SEGUNDO

El Acuerdo de fecha 8 de noviembre de 2011 declarando la responsabilidad solidaria de la actora, desestima la reclamación en base a considerar concurren los requisitos exigidos en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), al concurrir los requisitos exigidos para poder determinar esta responsabilidad solidaria: ocultación de bienes derechos del obligado con la finalidad de impedir o eludir su traba; acción u omisión del presunto responsable consistente en causar colaborar en dicha ocultación; que la conducta del presunto responsable sea maliciosa. Y considera que concurren dichos requisitos en base a los hechos que considera probados que son:

PRODAMEN S.L., actualmente en concurso de acreedores declarado, a lo largo del año 2009, llevó a cabo diversas cesiones de inmuebles en pago de deudas hipotecarias; recibió el importe del IVA de cada una de dichas transmisiones, y en lugar de ingresar sus importes en la Hacienda Pública, procedió a ingresarla en las cuentas corrientes de las que eran titulares o bien dicha entidad, o empresas vinculadas a ella. Sin que en ningún caso se ingresaran en las cuentas del Tesoro.

Entre estas cantidades se encontraba el importe de 896.000 €, procedentes la transmisión inmobiliaria hecha la sociedad Proinova Financiera Inmobiliaria S.L. referida al cheque nº 0.231.282-4 a nombre de PRODAEMA S.L., que se ingreso en una cuenta de INMOTAVER S.L.

Otra cantidad de 13.838,80 € proveniente del IVA repercutido en varias transmisiones inmobiliarias a diversas entidades. Estas transmisiones dieron lugar a expedirse cheques, cuyos importes se ingresaron en la cuenta de INMOTAVER S.L., en lugar de las que fueran del titular de los cheques PRODAEMI S.L..

La derivación de responsabilidad se justifica en los vínculos existentes entre ambas sociedades, pues el administrador y socio único de la deudora principal PRODAEMIS.L., es don Gustavo , el cual a su vez, ha sido consejero delegado, miembro del consejo de administración y apoderado de la sociedad INMOTAVER S.L., del que era socio mayoritario su padre don Horacio , así como administrador, apoderado, y también tenía la condición de socia su madre doña Bibiana , y accionista minoritaria su hermana doña Caridad .

Frente a estas alegaciones y conclusiones, la parte recurrente sostiene que son dos empresas independientes sin que exista vinculación alguna entre ellas, sin que haya existido acuerdo alguno entre las mismas para llevar a cabo esta transmisión del importe del IVA, si no que respondía a la liquidación de una serie de contratos anteriores, liquidación que se resuelve por medio de contrato privado fechado el 7 de octubre de 2009 basándose para ello, no solo en la documentación aportada con la interposición de la reclamación económica administrativa, sino también con la demanda en el presente recurso, consistente en la resolución dictada por la Sala especial resolviendo conflicto de jurisdicción entre el Juzgado de lo Mercantil nº 3 de Valencia y la Agencia Tributaria, a favor de aquel, dictamen emitido por el economista don Jesús , sobre la actividad realizada por INMOTAVER S.L., su situación Económica y financiera riesgos a los que está expuesta e independencia del Grupo formado por INMOTAVER S.L., ALMASSERA PLAZA MAYOR S.L. y TALLERES ALMO S.A.

El Abogado del Estado se opone a tales pretensiones.

TERCERO

Como hechos que deben tenerse en cuenta son los siguientes:

PRODAEMI S.L., es la deudora principal cuya actividad es la promoción. Construcción, adquisición y enajenación de toda clase de fincas urbanas y su arrendamiento, excepto el financiero. Inició sus operaciones el día 2 de mayo de 1994 y se haya encuadrada en los epígrafes 501.1 y 833.2 de las tarifas del IAE desde el 9 de septiembre de 2004 y 1 de enero de 1995 respectivamente. En la actualidad se encuentra en situación concursal por auto dictado en el concurso 414/2009 de 16 de noviembre.

Su único socio y administrador es don Gustavo .

Por otro lado tenemos a la sociedad INMOTAVER S.L., se constituye en fecha 14 de octubre de 1989. Su socio mayoritario y administrador único es don Horacio , padre del señor Gustavo .

En esta sociedad, este señor tiene el 10% de las acciones. Como consecuencia de una ampliación de capital que suscribe solamente el señor Horacio , su hijo Gustavo , resulta con una participación en el capital del 0,91%. En fecha 19 de febrero junio de 1998 amplía el capital la sociedad y su participación el señor Gustavo , con un 5,22%. En fecha 12 de febrero de 2004, pasa a formar parte del Consejo de administración de la sociedad, como administrador, juntamente con su hermana Caridad , Secretaria y la madre de ambos, como Secretaria, siendo el Presidente el padre y marido. El 27 de noviembre de 2006 se amplía el capital y los dos hermanos quedan con una participación que representa el 2,15 % del mismo, después del 28 de marzo de 2007. El 5 de marzo de 2008 se le nombra consejero delegado a don Gustavo , hasta el 4 de agosto de 2009, en que es nombrado apoderado de la sociedad por escritura de la misma fecha e inscrita en fecha 3 de noviembre de 2009.

En fecha 7 de octubre de 2009 se firma por don Gustavo como representante de la sociedad PRODAEMI S.L. y don Horacio como representante de la sociedad INMOTAVER S.L. un contrato por el cual la primera, reconoce haber incumplido ciertos contratos celebrados entre ambas con anterioridad, en que aquella tenía que prestar ciertos servicios a ésta y no los había llevado a cabo, o se había retrasado en su cumplimiento:

La empresa PRODAEMI S.L. celebró contrato con INMOTAVER S.L., para construir un edificio y en aplicación de la cláusula de penalización por retraso en el cumplimiento se fija una indemnización 260.358,48 €, habiendo tenido licencia de obras el 23 de febrero de 2006.

En fecha 24 de julio de 2006 se celebró un contrato de compraventa entre ambas empresas, y se acuerda resolver el contrato no habiéndose cumplido las condiciones establecidas en el contrato de compraventa; ocurriendo otro tanto con otros dos contratos de compraventa de supermercados. En total se fija la indemnización en 700.000 €.

Que igualmente se suscribió contrato de opción de compra sobre tres supermercados celebrado en fecha 22 de febrero de 2008; lo mismo sucede con un contrato de cambio de obra resolviendo este contrato indemnización por importe de 300.000 €. Como indemnización total se fija la cantidad de 1.228.121,60 €.

En fecha 8 de octubre de 2009 se ingresa el importe del talón librado con la cantidad correspondiente a la cuota del IVA de la transmisión inmobiliaria a favor de Proinova Financiera Inmobiliaria en la cuenta corriente de INMOTAVER S.L. Otro tanto sucede con el importe de otros cheques por importe de 13.838, 80 €.

A lo largo del año 2009 mercantil PRODAEMI S.L., llevó a cabo diversas cesiones de inmuebles en pago de deudas hipotecarias jurídicamente instrumentadas como ventas a favor de filiales de las entidades de créditos acreedores. El importe de las cuotas del IVA se ingresaron o en cuentas de PRODAEMI S.L. o en la sociedad hoy actora INMOTAVER S.L., y en concreto el importe de las cantidades por las que se le declaran responsable solidaria que son 896.000 € y 13.838,80 €.

CUARTO

La cuestión litigiosa se centra en determinar, si existe una vinculación, por razón de personas, objeto social y finalidad entre ambas empresas, que permiten presumir que se ha producido un acuerdo entre los órganos representativos de las mismas, para no ingresar la cantidad derivada, a las arcas del Tesoro, tesis de la Administración, o si por el contrario, no puede afirmarse que se haya producido ese acuerdo para lograr esa finalidad.

El artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), establece:

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.

Del anterior precepto resulta claro que la responsabilidad solidaria requiere de la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago y de la realización o colaboración en una conducta consistente en la ocultación de bienes o derechos del deudor realizada con el designio de sustraer esos bienes o derechos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su embargo.

La responsabilidad establecida en este artículo exige, pues, la concurrencia de los siguientes requisitos: a) La existencia de una deuda tributaria pendiente de pago; b) Ocultación de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo por causa de una deuda tributaria; c) acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en la ocultación y que sea la causa directa del daño; y d) que la conducta del presunto responsable sea consciente, es decir, el conocimiento del plan en el que se participa.

QUINTO

La primera cuestión, es determinar si existía una deuda tributaria pendiente de pago, al tiempo de producirse los actos de ocultación.

En el presente caso, nos hallamos que se trata de la deuda tributaria consistente en el IVA que adeudaba la empresa PRODAEMI S.L., por las autoliquidaciones del IVA correspondientes al mes de diciembre de 2008, por importe de 7.764.800,28 €; cierto que esta cantidad estaba aplazada, pero estaba pendiente de pago. Además, el pago del primer vencimiento de dicha deuda aplazada, tuvo lugar el día 20 de mayo de 2009, y fue incumplido, lo mismo que el resto de los plazos convenidos.

Antes de la llegada de esta fecha, la citada sociedad, deudora principal, presenta el día 19 de mayo de 2009, propuesta anticipada de convenio de acreedores en base a lo dispuesto en el artículo 5.3 de la Ley 22/2003, y e base a esta propuesta, realiza gestiones y pagos encaminados a reducir el pasivo.

Entre estas gestiones y pagos, se encuentra una transmisión patrimonial inmobiliaria a favor de la entidad Proinova Financiera Inmobiliaria S.L., que supone una cuota de IVA por importe de 896.000 €, que recibe la empresa PRODAEMI S.L., en un cheque y que en lugar de ingresarlo en una cuenta de su titularidad, para la posterior liquidación y pago a la Hacienda Pública, ingresa su importe directamente en una cuenta de la entidad INMOTAVER S.A. Sucede otro tanto con otras cantidades por un montante de 13.838,80 €.

Por tanto nos hallamos, que la deudora principal PRODAEMI S.L. era deudora del IVA correspondientes al mes de diciembre de 2008, por importe de 7.764.800,28 €. Que percibe ciertas cantidades, y en lugar de destinarlas a la finalidad específica que tenía, o de pagar deudas anteriores contraídas con la Hacienda Pública, se las entrega, (8 de octubre de 2009 y 11 de noviembre de 2009), a la que aparece acreedora suya por incumplimiento de ciertos contratos, según documento elaborado en fecha 7 de octubre de 2009.

SEXTO

Por tanto, tenemos probada la existencia de la deuda tributaria pendiente de pago de la deudora principal por importe de 7.764.800,28 €.

Que percibe en tiempo hábil ciertas cantidades y en lugar de conservarlas en su patrimonio o pagar los IVAS devengados, le hace entrega a una sociedad supuesta acreedora suya en pago de deudas liquidadas la víspera de entregarle la cantidad de 909.838,38 €.

Se hace necesario, por tanto, probar ahora, que existía un acuerdo entre los órganos representativos de dichas sociedades, para llevar a cabo o colaborar a la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

La acción de ocultar o transmitir, o colaborar en dichas acciones, implica la existencia de un acuerdo entre las personas que llevan a cabo esa actividad, estando presidida la misma, por la intención de impedir que la actuación de cobro de la Administración tributaria.

Este acuerdo, supone un concierto de voluntades entre dos o más personas, que puede ser conocido por los terceros, bien por una prueba directa, como puede ser la manifestación de los intervinientes, o por el medio de prueba de las presunciones judiciales, admitidas como medio de prueba en el artículo 386 de la L.E.C., de aplicación supletoria a la Ley Jurisdiccional, consistente en que a partir de un hecho admitido o probado el tribunal podrá presumir la certeza a los efectos del proceso, de otro hecho, si entre el admitido o demostrado y el presunto existe un enlace preciso y directo según las reglas del juicio humano.

Siempre será susceptible de prueba en contrario.

En el caso que nos ocupa, y entre los hechos declarados como esenciales para resolver esta sentencias, enumerados anteriormente, se encuentran que don Horacio y don Gustavo son padre e hijo; que el señor Horacio ha sido administrador único y presidente del consejo de administración de la sociedad INMOTAVER S.L., y socio mayoritario. Pero también ha tenido esta condición de socio, su hijo don Gustavo, aun cuando fuera minoritario, y ha ostentado también la condición de administrado de dicha sociedad, ha pertenecido al Consejo de Administración, y ha sido consejero delegado de la misma, teniendo la condición de apoderado de dicha sociedad al cesar como consejero delegado, del 5 de marzo de 2009 al 4 de agosto de 2009, precisamente cuando suceden los hechos que nos ocupan.

Además don Gustavo, era el socio único y administrador único de la sociedad PRODAEMI S.L. resultando que esta sociedad es la que lleva a cabo la entrega del dinero cobrado como cuota del IVA a la sociedad INMOTAVER S.L.

Estas mismas personas y en representación de estas mismas sociedades, confeccionan el documento de fecha 7 de octubre de 2009 en el que tratan de justificar la existencia de una serie de deudas por incumplimiento de contrato de aquella hacia ésta, que justifica la entrega de dicha cantidad.

Por tanto, no hay lugar a dudas de la existencia de una vinculación familiar y de representación entre ambos administradores y las sociedades, solapándose la condición de administrador y de apoderado del señor Gustavo en ambas sociedades, incluso como socio de ambas.

Esta vinculación permite llegar a la conclusión, hecho no conocido, de la existencia de un acuerdo entre ambos administradores, para que parte del dinero cobrado pasase de la sociedad PRODAEMIS S.L. a INMOTAVER S.L., tratando de evitar que dichas cantidades entrasen a formar parte del patrimonio de aquella, en perjuicio de la Hacienda. Todo ello, lo amparan bajo la presentación de una propuesta anticipada de convenio a que se refiere el artículo 5.3 de la Ley Concursal (RCL 2003, 1748).

La manera de justificar este pago, es alegando y confeccionando un documento en fecha 7 de octubre de 2009, un día antes a entregarle la cantidad de más de ochocientos mil euros, sobre la base de la existencia de unos contratos anteriores, que datan del año 2006 y que se habían incumplido total o parcialmente.

Pero no se han aportado ninguno de dichos contratos, ni se ha aportado certificación del arquitecto director de las obras, acreditando el retraso en el cumplimiento de las mismas.

De todo lo anterior, se llega a la conclusión que hubo un acuerdo previo entre don Gustavo como administrador de la entidad PRODAEMI S.L. y don Horacio como administrador de la entidad INMOTAVER S.L. para ocultar la cantidad de 909.838,38 € a la Administración Tributaria, impidiendo que cobrase dicha cantidad, al pasar al patrimonio de esta segunda empresa y que por tanto la declaración de responsabilidad solidaria de esta sociedad en las deudas tributarias de aquella y por el importe indicado es conforme a derecho.

Así las cosas, el último aspecto que señala el Departamento en sus alegaciones referidos a las menciones que el responsable ha realizado con respecto a la improbabilidad de haberse instruido un expediente de estas características sino lo es en contra de una entidad financiera, la vulneración del principio de presunción de inocencia y que la imputación de responsabilidad no está amparada en el artículo 108 de la LGT, han quedado suficientemente refutadas con los argumentos que se desprenden de la jurisprudencia expuesta, en la que los órganos jurisdiccionales han confirmado las declaraciones de responsabilidad dictadas por los órganos administrativos en las cuales los declarados responsables han sido tanto entidades financieras como no financieras, siempre y cuando se cumplieran los requisitos legalmente previstos; en las que los órganos jurisdiccionales han considerado plenamente aplicables las pruebas de indicios y de presunciones recogida en el artículo 108 de la LGT como pruebas perfectamente válidas en el ámbito económico-administrativo, y en el artículo 386 LEC para el ámbito judicial, trasladable también al ámbito administrativo de forma supletoria.

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 siguiente: A los efectos de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, procede su declaración aun cuando, tratándose de una ocultación o transmisión compleja de bienes o derechos, el responsable no haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso, pero quede acreditado por la Administración que conocía o debía conocer que del mismo podrían derivarse perjuicios para la Hacienda Pública, pudiendo realizarse la acreditación de ese conocimiento por medio de pruebas indiciarias y presunciones.

[1] La negrita y el subrayado son nuestros.

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