

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070236

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 5957/2017

SUMARIO:**Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Recursos. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.**

En el ámbito del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, no resulta relevante lo acertado o no de los argumentos de la Directora recurrente en torno a justificar que el acuerdo de declaración de responsabilidad puede dictarse con independencia de que existan o no bienes o derechos del deudor principal susceptibles de ejecución sino que lo trascendente es que el criterio que sostiene la recurrente no guarda relación con el criterio razonado por la resolución del TEAR recurrida. Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues no concurre ninguno de los tres motivos exigidos por el apdo. 1 del art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT) para su admisión a trámite. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

En la Villa de Madrid, en el recurso 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 en C/ San Enrique, 17, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 24 de febrero de 2017, recaída en la reclamación nº 41/2468/2015, relativa a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT en Andalucía dictó el 8 de enero de 2015 un acuerdo por el que se declaraba a Don X responsable solidario por las deudas de su padre Don Y, deudor principal, al amparo del artículo 42.2.a) de la LGT, con un alcance de 120.000 euros.

En dicho acuerdo se señalan los extremos siguientes:

Las deudas pendientes de pago de Don Y, deudor principal, ascendían en total a 679.617,47 euros. Tales deudas le habían sido notificadas tanto en vía voluntaria como en vía ejecutiva y se devengaron en los ejercicios 2009 a 2014 por diversos conceptos, correspondiendo la más importante de ellas, por importe de 669.744,51 euros, al IVA del cuarto trimestre de 2010.

Don Y ha figurado de alta en diversos epígrafes del IAE relativos a comercio mayor de vehículos, comercio menor de vehículos terrestres, comercio menor de maquinaria, reparación automóviles, etc. Se dio de baja de todas las actividades en el IAE el 30 de junio de 2011. En el año 2010 vende una gran cantidad de inmuebles, hasta 24, y desde entonces apenas tiene actividad.

El deudor principal es administrador y partícipe de cuatro sociedades. Una de ellas no tiene actividad ni bienes. Otra está en proceso concursal con deudas totales de 698.016,56 euros. Las dos restantes tienen deudas en fase de embargo por importes respectivos de 274.177,47 euros y 114.306,12 euros.

Doña Z, cónyuge del deudor principal, tiene una deuda tributaria pendiente de 143.928,06 euros.

En 2010 se disuelve la sociedad de gananciales constituida por el deudor principal y su cónyuge.

La gestión recaudatoria realizada con el deudor principal ha resultado infructuosa. Los distintos embargos de créditos y cuentas bancarias dieron como resultado una recaudación por importe de 11.283,09 euros. Se han embargado inmuebles de los que es titular pero sobre todos pesan cargas hipotecarias tan elevadas que hacen imposible su realización. No se conocen otros bienes del deudor.

El día 31 de diciembre de 2013 se formalizó en escritura pública una donación de 120.000 euros del deudor principal a su hijo, Don X. Se justifica la donación en la adquisición por parte del donatario de su primera vivienda habitual. Se explica en la escritura que mediante documento privado suscrito el 17 de diciembre de 2013 entre el deudor principal y su hijo, ha donado el primero al segundo la cantidad de 120.000 euros. La transferencia del dinero se hace mediante una cuenta bancaria de la que es titular el deudor principal y que se abrió el mismo día de la entrega a su hijo en donación. El importe transferido a su hijo fue el mismo día previamente ingresado en dicha cuenta por el deudor principal.

La vivienda que compra el donatario en escritura pública de 16 de enero de 2014 es precisamente el domicilio habitual de él mismo y de sus padres. Dicha vivienda, privativa de su madre, se vende en un 31,48% a su hijo por importe de 120.200 euros, pagados mediante transferencia de 120.000 euros y el resto en mano. El deudor principal prestó el consentimiento necesario, por ser la vivienda transmitida su domicilio familiar y conyugal.

El declarado responsable participa en una de las sociedades de la que es partícipe el deudor principal y en otras dos más. Están dadas de alta en epígrafes relativos a comercio al por mayor de vehículos, comercio menor de accesorios y recambios de vehículos, reparación de automóviles... La mayoría de los trabajadores de una de estas dos sociedades trabajaron con anterioridad para el deudor principal como persona física o en alguna de las empresas de las que es administrador y partícipe. De estos hechos cabe deducir que tanto el deudor principal como su hijo se dedican a la misma actividad relacionada con la compraventa y reparación de vehículos.

2. Contra el citado acuerdo se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 41/2468/2015 el 6 de marzo de 2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante). El TEAR dictó resolución estimatoria el 24 de febrero de 2017 anulando el acuerdo impugnado. Argumenta su fallo en los términos siguientes[1]:

"SEGUNDO. La cuestión que se plantea en la presente reclamación se centra en determinar si es o no ajustado a Derecho el acuerdo por el que se declara al aquí reclamante responsable solidario del pago de la suma citada en el encabezamiento sobre la base de lo establecido en la letra a) del art. 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Según dispone el referido art. 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción aquí aplicable: "También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren 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."

(.....)

CUARTO. *En el presente caso, la Administración imputa al reclamante la responsabilidad que se establece en el mencionado precepto sobre la base de los siguientes hechos esenciales: 1º) Existencia de deudas previas del deudor principal; 2º) convivencia del deudor principal y el reclamante en el mismo domicilio fiscal; 3º) transmisión de "gran cantidad de inmuebles" del deudor principal en 2010; 4º) disminución de la actividad del deudor principal en los años precedentes; 5º) actuaciones ejecutivas infructuosas frente a los bienes del deudor principal; 6º) Donación de 120.000 € cuya procedencia desconoce, de una cuenta del deudor principal a otra del interesado el 17 de diciembre de 2013; 7º) Transmisión del 31,48% de la finca 5947 (....) por la cónyuge del deudor principal, al reclamante, hijo de ambos por 120.200 € el 16 de enero de 2014, en escritura de protocolo (....) otorgada ante el notario del Ilustre colegio de Notarios de Andalucía, D. Tomás Marcos Martín; 8º) actividad del interesado en el mismo sector de actividad que el deudor principal y asunción de trabajadores que lo han hecho previamente con empresas relacionadas con el deudor principal.*

A la vista de tales antecedentes, la Administración tratándose de una donación de dinero sin coste para el interesado de unas cantidades de las que desconoce su procedencia, y puesto que existe vinculación

familiar y convivencia en el mismo domicilio, así como conocimiento del hijo de la actividad del padre, concluye que la donación recibida por el interesado tuvo como finalidad evitar, con la colaboración activa del aquí reclamante, que dichos bienes fuesen objeto de traba por la Administración en el seno del procedimiento de apremio seguido contra el deudor.

QUINTO. El reclamante opone como primera cuestión la falta de conocimiento por su parte de la existencia de deudas tributarias por su padre (deudor principal), hasta la notificación del procedimiento de derivación de responsabilidad.

En segundo lugar manifiesta que lo que la Administración interpreta como un vaciamiento patrimonial de bienes en 2010, no es sino el resultado de la liquidación de la sociedad de gananciales de sus padres.

En tercer lugar expone que en el acuerdo de derivación de responsabilidad si bien se hace referencia a la existencia de determinados bienes inmuebles del deudor principal, no se indica ni cuáles, ni su valoración, ni las cargas que pesan sobre los mismos que supuestamente hacen inviable su ejecución. Del mismo modo, **se opone a la manifestación por parte de la Administración en la que expone que el deudor principal no tiene bienes, y presenta como justificante los datos fiscales del I.R.P.F del deudor principal de 2014, y señala que de los bienes inmuebles relacionados en esos datos, no consta en el expediente que se haya realizado actuación alguna, siendo sus valores catastrales superiores a las cantidades debidas. Todo esto lo pone de manifiesto para señalar, que si bien es cierto que estamos en un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria, y no es necesaria la excusión previa de los bienes del deudor principal, no es menos cierto que para determinar el elemento subjetivo de su conducta, es necesario que con su actuación se impida la actuación de la Administración, y entiende que esto no acontece en cuanto hay bienes suficientes para satisfacerse.**

En cuarto lugar, **señala que la operación de donación realizada obedece a que la operación, siendo monetaria obtenía una reducción en el 99% en la base del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si se realizaba para acto seguido destinarlo a la adquisición de la vivienda habitual, y que dicha donación, si bien, es de cuentas del padre, en realidad es una donación de la madre.**

Por último, señala distintas cuestiones sobre la vinculación del deudor principal y el interesado con entidades jurídicas de las que son partícipes, y de los trabajadores que han compartido.

SEXTO. A la vista del expediente administrativo, y de lo alegado por el interesado, **a juicio de este Tribunal, el hecho determinante a valorar es, si la donación dineraria que dio lugar a la escritura de 31 de diciembre de 2013, se realizó con la intención de sustraer las cantidades donadas a la más que previsible actuación de la Hacienda Pública. En principio, no se puede acceder a dicha intención de forma directa, pues sólo la confesión por parte de los intervinientes daría lugar a tal conocimiento, por lo que sólo a través de indicios razonables se puede llegar a tal conclusión.**

De los hechos que se recogen en el expediente, y que se reconocen en el acuerdo de derivación, lo primero que llama la atención a este Tribunal es la siguiente afirmación realizada por la Administración: "Este dinero, cuya procedencia no se acredita, se ingresa por el deudor principal en el mismo día, el 17-12-2013 mediante imposición en efectivo y se transfiere a la cuenta del hijo el mismo día, de forma simultánea. Posteriormente, en fecha 31-12-13 se eleva en documento público esta donación. Dinero, como ya se ha dicho, que se ingresa en efectivo por el deudor en una cuenta abierta ese mismo día 17-12-2013 (cuenta XXXX). Dinero, que no estaba en ninguna otra cuenta del deudor en ese momento." Y ponemos esto de manifiesto porque el interesado señala que el dinero es de su madre y que la finalidad del mismo es la donación del inmueble, titularidad de ella, y no el evitar las actuaciones recaudatorias. Es decir, la Administración señala que existe conocimiento por parte del interesado de las deudas de su progenitor, fundándose para ello en la convivencia en el mismo domicilio de ambos, y el interesado fundamenta su actuación en el acceso a la reducción del 99% que existe en base de la donación dineraria, si esta se destina a la adquisición de la primera vivienda habitual, cuestión que por otra parte, aparece recogida en la escritura de donación. Resulta del mismo modo relevante, que a la Administración no le conste la procedencia de las cantidades, señalando incluso que esas cantidades no estaban en ninguna otra cuenta del deudor y que fueron ingresadas en metálico en la cuenta, y resulta relevante porque de la documentación remitida en el expediente no se aprecia el ingreso en metálico en la cuenta del deudor, solo se recoge el contrato de apertura de la cuenta de este, desde donde se realiza la donación, y el ingreso de los 120.000 € en la cuenta del interesado el 17 de diciembre de 2013, para su posterior salida el 16 de enero de 2014 como pago por la compra del tanto por ciento respectivo del inmueble de la madre (pues en el expediente los únicos movimientos bancarios que se reconocen son los del interesado, y no los del deudor principal).

Por otro lado, señala el interesado que en el expediente no queda acreditada ni actuación contra los bienes inmuebles del deudor principal, ni valoración de los mismos, ni señalamiento de las cargas que los hacen irrealizables; y señala la Administración que ello no obsta a la derivación, pues al ser de carácter solidario no es necesaria la declaración de fallido del deudor principal. Sin embargo, no comparte tal postura este Tribunal, pues entiende que en este caso, la Administración señala la ausencia de bienes suficientes para hacer frente a las deudas tributarias, como indicio para determinar la “scientia fraudis” del interesado en la ocultación, requisito indispensable para que dicha declaración se lleve a efecto, pues de contrario, no tendría sentido que la Administración dedique parte de los antecedentes de hecho en señalar la situación patrimonial del deudor principal para a la postre, entender que dicha situación es irrelevante al caso que nos ocupa, pues es de recordar que la finalidad de la actuación es la de evitar la actuación administrativa tendente al cobro de la deuda que se manifiesta a través de los indicios en los que se circunscribe el acto enjuiciado, en este caso la donación, y que la Administración pone en valor la situación previa del deudor principal, así como la filiación y la convivencia del interesado con el deudor principal para enervar la postura del interesado.

De todo ello resulta que en el expediente se acredita la existencia de 120.000 € en la cuenta del deudor principal (cuyo origen desconoce la Administración), que se imponen el mismo día que se traspasan al interesado, y que en escritura de donación se señala que dicho pago corresponde a una donación para compra de vivienda habitual al objeto de obtener la reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y que unos días más tarde, el interesado adquiere la vivienda de la madre, señalando la existencia de dicha donación en la propia escritura de compraventa; es decir, en apariencia, la razón de ser de la donación es la adquisición de la vivienda habitual por parte del interesado con reducción del 99% de la base del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, para este Tribunal dicha justificación sería suficiente si no se tuviesen en cuenta los vínculos familiares con el interesado; la convivencia en el mismo domicilio y la notificación de las profusas actuaciones tributarias en el domicilio común; la adquisición de la vivienda en la que radica el domicilio de todos los intervinientes, no en su totalidad, sino en un tanto por ciento de la misma. Lo que ocurre, es que en el presente caso entiende este Tribunal, que a pesar de que dichos indicios pudieran llevar a pensar inequívocamente que pueda existir esa voluntad maliciosa requerida por el articulado tributario para este supuesto de responsabilidad, dichos argumentos han de ceder ante la existencia de bienes en el patrimonio del deudor con los que hacer frente a la deuda, pues en el presente caso, implican un indicio razonable de que la actuación del interesado iba encaminada a la consecución del beneficio fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

A mayor abundamiento, de la operativa descrita por la Administración, esta desconoce el origen de los 120.000 € donados, queriendo dejar entrever que dicha procedencia oscura es un indicio relevante a tener en cuenta en la derivación. Sin embargo dicho razonamiento sólo puede llevar a la postura contraria, pues si el deudor tenía dicha cantidad ocultada a la acción de cobro de la Administración, la donación practicada implica que la Administración pueda conocer de la existencia de dichos bienes (pues la misma ha de realizarse en documento público que es comunicado a la AEAT por la Comunidad Autónoma), de tal suerte que si la finalidad del interesado y del deudor, hubiese sido distraer dichos bienes de la acción de la Administración, hubiese bastado con mantenerlos en la situación oscura previa que desconocía esta, por lo que este Tribunal concluye, que la finalidad de la donación efectuada no es otra que la manifestada por el interesado, y en consecuencia, el acto de derivación de la responsabilidad tributaria es contrario a Derecho”.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el 22 de junio de 2017, al considerarla gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, la Directora recurrente presenta las alegaciones siguientes:

a) Las cuestiones sobre las que se centra el presente recurso pueden resumirse en las siguientes afirmaciones del TEAR, que son la base de su pronunciamiento:

- A pesar de que los indicios “pudieran llevar a pensar inequívocamente que pueda existir esa voluntad maliciosa requerida por el articulado tributario para este supuesto de responsabilidad, dichos argumentos han de ceder ante la existencia de bienes en el patrimonio del deudor con los que hacer frente a la deuda, pues en el presente caso, implican un indicio razonable de que la actuación del interesado iba encaminada a la consecución del beneficio fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

- El efectivo donado estaba oculto a la acción de cobro de la Agencia Tributaria, por lo que la donación implicó que pudiera conocer su existencia. El deudor hubiese podido mantener oculto dicho importe. El TEAR concluye de ello que “la finalidad de la donación efectuada no es otra que la manifestada por el interesado, y en consecuencia, el acto de derivación de la responsabilidad tributaria es contrario a Derecho”.

b) Se rechaza la postura del TEAR de que el deudor principal –que no ha satisfecho su deuda y por eso se ha producido una declaración de responsabilidad- que posea otros bienes con los que satisfacer la deuda libera de la posibilidad de declarar un responsable solidario en caso de que se haya producido ocultación de otros bienes del mismo deudor.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha concretado en numerosas resoluciones (por todas, la de 23 de marzo de 2017, RG 1926-14) los requisitos que han de darse para la aplicación de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT. No está entre ellos que la transmisión u ocultación lo sea de la totalidad del patrimonio del deudor principal ni tampoco que sea necesario acreditar que el deudor no conserva otros bienes que puedan ser trabados.

El TEAR equipara impedir la actuación de la Administración tributaria con impedirle el cobro de la deuda, llegando a la conclusión de que si la actuación de despatrimonialización no impide el cobro de la deuda, no procede declarar la responsabilidad. Con ello desnaturaliza la responsabilidad solidaria y la convierte en una responsabilidad subsidiaria, al exigir que el vaciamiento patrimonial fraudulento entrañe el fallido del deudor principal.

Asociar la concurrencia de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT a que la operación de vaciamiento patrimonial del deudor signifique la efectiva frustración de toda actuación ejecutiva, no es algo que esté exigido por la normativa reguladora. Ese resultado implica la falencia del deudor principal, e imponerlo como requisito supone convertir la responsabilidad solidaria en subsidiaria.

Sin embargo, no es esa la configuración de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, que requiere la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago y de la realización o colaboración en una conducta consistente en la transmisión u ocultación de bienes o derechos del deudor realizada con el propósito de sustraerlos al procedimiento ejecutivo de cobro, impidiendo su embargo; en este artículo se tipifica una responsabilidad tendencial donde el requisito de impedir la actuación ejecutiva significa sólo la finalidad que impulsa la conducta de vaciamiento y no el resultado finalmente logrado por dicha conducta.

Sostiene el TEAR que, al poseer el deudor principal otros bienes con los que satisfacer la deuda, queda vedada la posibilidad de declarar la responsabilidad del donatario, y esto no es correcto porque la atención no debe ponerse en el deudor sino en el acreedor. Efectivamente, el artículo 42.2. a) de la LGT lo que contempla es una acción de protección del crédito público, de la posición del acreedor, que le permita remediar las disposiciones que el deudor haya podido realizar defraudando sus legítimas expectativas de cobro, esto es, poco importa la posición patrimonial del deudor, cuando existe un acreedor insatisfecho que contempla cómo el deudor dispone de bienes en perjuicio de su derecho al cobro.

En este sentido cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2012 (Rec. casación 4802/2009), en cuyo fundamento jurídico cuarto se recoge la definición de la naturaleza jurídica de la acción de antivaciamiento contenida en el artículo 42.2.a) de la LGT, así como la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2014 (Rec. nº 157/2012).

Se trata por tanto de una acción de protección del crédito público, que lo que trata es de evitar conductas tanto dirigidas a impedir como a obstaculizar la efectividad de dicho crédito público. Es importante este matiz de que basta que la conducta haya ido dirigida meramente a obstaculizar –sin impedir- la eficacia del crédito público. Es lo que hace posible el carácter meramente tendencial de la acción de protección del crédito público contenida en el artículo 42.2. a) de la LGT; y desde luego, si dicha acción es meramente tendencial, no puede sostenerse el argumento del TEAR, dado que prosperaría dicha acción, aún sin haberse producido la minoración patrimonial pretendida en el obligado principal.

En conclusión, el presupuesto de la responsabilidad solidaria no se puede asociar a resultado alguno, sino a lo que es una transmisión que se hace con el ánimo de perjudicar la acción ejecutiva. En este sentido, aun en el

caso de que materialmente no se generase una insolvencia real, acreditada, en el deudor principal, lo cierto es que siempre se perjudican claramente las posibilidades de embargo, y por eso concurre el tipo de responsabilidad, al margen de la materialización final de su resultado. Cabe citar aquí la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014 (recurso 2866/2012) en cuyo fundamento de derecho quinto se ilustra a la perfección este carácter tendencial, así como la sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de julio de 2014 (Rec. nº 353/2013) en la que se contiene un completo estudio de los requisitos del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Tal como refiere la Audiencia Nacional en la sentencia citada una donación desde luego puede ser cauce para el vaciamiento culpable del artículo 42.2.a) LGT, y la aceptación por el donatario, un indicio más del consilium fraudis, siendo plenamente aplicable la presunción contenida en el artículo 643 del Código Civil. En esta misma sentencia se añade que una solvencia sobrevinida del obligado principal para nada estorba el presupuesto de la responsabilidad por el artículo 42.2.a) de la LGT.

Por consiguiente, no cabe ya dudar que la existencia de bienes presentes o futuros en el obligado principal, en nada puede estorbar la declaración de responsabilidad del donatario, máxime cuando el fraude, fundamento último de esta acción, viene establecido nada menos que por norma legal.

Por otra parte, el hecho de que la existencia del efectivo donado por el deudor principal a su hijo declarado responsable no fuera conocida por la Agencia Tributaria con anterioridad a la donación no supone modificación alguna de la calificación de su donación como ocultación. Lo contrario sería atribuir a la previa ocultación del propio patrimonio un efecto beneficioso para el deudor que no tiene cobertura legal alguna: el afloramiento del efectivo, cuando es donado, queda libre de la traba.

c) Finalmente, el TEAR considera que la finalidad de la donación es la manifestada por el interesado –la adquisición de vivienda y el beneficio fiscal consiguiente- y por lo tanto el acuerdo de declaración de responsabilidad y derivación de la acción de cobro es contrario a derecho.

Para determinar la existencia o no de la ocultación a que se refiere el artículo 42.2.a) de la LGT no ha de atenderse al uso que el causante o colaborador dé a lo ocultado, de manera que si es legal queda liberado de ser declarado responsable solidario. Entre los requisitos de esta figura no se encuentra el destino que el responsable dé al patrimonio del deudor. Es el mero conocimiento de que su actuación puede suponer un perjuicio en la acción de cobro de la Administración tributaria el que motiva la declaración de responsabilidad, sin que este requisito del artículo 42.2.a) de la LGT se vea compensado, modificado o eliminado por la legitimidad y legalidad del uso que el responsable pueda dar a los bienes o derechos del deudor principal ocultados o transmitidos.

Ya ha quedado dicho que, en este caso, el fraude descansa en una presunción legal, pero aún sin ella, no podría dudarse del concurso del consilium fraudis.

Es decir, basta que el responsable, por sus relaciones con el obligado principal, no pueda pretender ignorar el perjuicio que el acto dispositivo causó o podría causar al acreedor. En este punto, se puede citar la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2016, recurso nº 12/2015, en la que se señala que los requisitos del artículo 42.2 a) de la LGT están presididos por una voluntad coincidente del deudor y del presunto responsable solidario, para lograr sustraer bienes del obligado principal de la acción ejecutiva de la Agencia Tributaria. Se añade en esta sentencia que la carga de la prueba de la existencia de esta voluntad coincidente, recaerá sobre la Administración Tributaria, pudiendo aplicar como medio de prueba el de las presunciones.

La Directora recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en el sentido de declarar:

- Cualquier disposición de bienes o derechos del deudor tributario a título gratuito -fuera o no conocida con carácter previo la existencia de tal patrimonio por la Agencia Tributaria- constituye la ocultación o transmisión a que se refiere el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

- La calificación de ocultación o transmisión a efectos del artículo citado no se ve modificada en ningún caso por el resultado de la misma, en el que se incluye el uso que el donatario pueda dar a los bienes o derechos del deudor principal ocultados o transmitidos.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) solicitó la desestimación del recurso sobre la base de las alegaciones siguientes:

a) Sólo se entiende el supuesto de derivación de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT si se pretende impedir la actuación de la Administración y, salvo en los supuestos de quebrantamiento de embargos trabados, en tanto en el patrimonio del deudor subsistan bienes suficientes para el pago de las deudas no se está impidiendo la actuación de la Administración con ninguna transmisión.

b) La Administración yerra al considerar innecesario acreditar la situación patrimonial del deudor por el hecho de que la responsabilidad del artículo 42.2 sea de carácter solidario. El presupuesto de hecho de la declaración de responsabilidad implica una intención finalista de impedir a la Administración el cobro de las deudas tributarias de un obligado al pago, y ello sólo puede ocurrir si como consecuencia de la actuación, o bien se quebranta un embargo trabado (y en este caso sí sería indiferente a situación patrimonial del obligado al pago), o bien con la ocultación o transmisión de bienes se impide la actuación de la Administración, y ello no puede ocurrir en tanto en el patrimonio del deudor existan bienes suficientes para atender a dicho pago, pues nada impide a la Administración dirigir su actuación contra los mismos.

c) Hemos de discrepar de la pretensión del recurrente de que se considere que es irrelevante (i) la existencia de otros bienes en el patrimonio del deudor principal y (ii) la suficiencia de dichos bienes para cubrir la deuda del mismo. Es cierto que la norma contenida en el artículo 42.2.a) de la LGT no excluye expresamente ninguno de los supuestos enumerados anteriormente de la aplicación de la misma, pero no lo es menos que dicha norma sí exige la concurrencia del ánimo de impedir o eludir la traba de los bienes y la acreditación de su existencia corresponde a la Administración. Dicha acreditación deberá ser en estos casos concluyente e irrefutable, pues la existencia de otros bienes en el patrimonio del deudor principal, y especialmente si los mismos son suficientes para cubrir la deuda del mismo con la AEAT, constituye un indicio consistente en contra de dicho ánimo malicioso, y ello por la sencilla razón de que la existencia de otros bienes en el patrimonio del deudor principal suficientes para cubrir su deuda comporta que el negocio jurídico del que se pretende derivar la responsabilidad no provoca ni simula, ni agrava, insolvencia patrimonial alguna. La recurrente pretende que se venga a considerar, *ab initio*, que cualquier persona que realice un negocio jurídico con un deudor de la AEAT quede expuesta a una eventual responsabilidad ex artículo 42.2.a) de la LGT sea cual sea la situación patrimonial del deudor principal, ya que técnicamente cualquier negocio jurídico que se realice impedirá la traba de los bienes o derechos que el deudor transmita en virtud del mismo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para conocer del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Segundo:

Dos son las cuestiones a dilucidar en los términos planteados por el Departamento recurrente:

1. Si cualquier disposición de bienes o derechos del deudor tributario a título gratuito -fuera o no conocida con carácter previo la existencia de tal patrimonio por la Agencia Tributaria- constituye la ocultación o transmisión a que se refiere el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria, como sostiene la Directora recurrente o si, como argumenta el TEAR, no cabe hablar de tal ocultación o transmisión cuando los bienes donados constituyen un patrimonio oculto a la Agencia Tributaria o cuando existan otros bienes en el patrimonio del deudor con los que hacer frente a la deuda.

2. Si la calificación de ocultación o transmisión a efectos del artículo citado se ve modificada o no por el resultado de la misma, en el que se incluye el uso que el donatario pueda dar a los bienes o derechos del deudor principal ocultados o transmitidos.

No obstante, con carácter previo, este Tribunal Central debe plantearse si es procedente o no admitir a trámite el presente recurso extraordinario de alzada.

El artículo 242.1 de la LGT establece en qué casos se admitirá este recurso que, como medio extraordinario de impugnación que es, exige motivos tasados para su presentación, señalando:

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

Cuando los tribunales económico- administrativos regionales o locales o los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones”.

Este Tribunal Central debe señalar que la resolución del TEAR no basa la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria en el hecho de que tal acuerdo no pueda dictarse en absoluto cuando existen otros bienes susceptibles de ejecución de los que sea titular el deudor principal. En efecto, el declarado responsable manifestó ante el TEAR que los datos fiscales del I.R.P.F del deudor principal de 2014 ponían de manifiesto la existencia de bienes inmuebles sobre los que no constaba la realización de actuación alguna de ejecución, siendo sus valores catastrales superiores a las cantidades debidas, por lo que, a su juicio, si bien era cierto que estábamos en un procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y no era necesaria la excusión previa de los bienes del deudor principal, no lo era menos que para determinar el elemento subjetivo de su conducta la Administración habría tomado en consideración la inexistencia de otros bienes del deudor susceptibles de ejecución, intención que no quedaría, por tanto, acreditada al constatarse que había bienes suficientes para satisfacer la deuda. En vista de todo ello el TEAR dijo que *“la Administración señala la ausencia de bienes suficientes para hacer frente a las deudas tributarias, como indicio para determinar la “scientia fraudis” del interesado en la ocultación”* y concluyó que a pesar de que los restantes indicios que concurren en el caso examinado pudieran llevar a pensar que existe en el declarado responsable la voluntad maliciosa requerida en el artículo 42.2.a) de la LGT tal conclusión no puede prosperar ante la existencia de bienes en el patrimonio del deudor con los que hacer frente a la deuda. De este modo, lo que para la Administración constituía un indicio de la voluntad maliciosa del declarado responsable (la inexistencia de otros bienes del deudor susceptibles de ejecución) deja de serlo para el TEAR al constatar éste que sí existían tales bienes. En definitiva, pues, el TEAR no afirma, como sostiene la Directora recurrente, que no pueda declararse la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT cuando existiendo transmisión u ocultación de bienes o derechos del deudor principal posea éste otros bienes susceptibles de ejecución con los que satisfacer la deuda, sino que se limita a señalar que cuando la convicción administrativa sobre la intención maliciosa del responsable solidario descansa, entre otros, en el indicio de que no existen otros bienes del deudor principal susceptibles de ejecución más allá de los transmitidos u ocultados para impedir su traba, tal intención puede decaer si se constata que sí existían aquellos bienes en el patrimonio del deudor principal.

Llegados a este punto, en el ámbito del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, no resulta relevante lo acertado o no de los argumentos de la Directora recurrente en torno a justificar que el acuerdo de declaración de responsabilidad puede dictarse con independencia de que existan o no bienes o derechos del deudor principal susceptibles de ejecución sino que lo trascendente es que el criterio que sostiene la recurrente no guarda relación con el criterio razonado por la resolución del TEAR recurrida.

Por otra parte, el segundo criterio cuya unificación solicita la Directora recurrente, el de que la calificación de ocultación o transmisión a efectos del artículo 42.2.a) de la LGT no se ve modificada en ningún caso por el resultado de la misma, en el que se incluye el uso que el donatario pueda dar a los bienes o derechos del deudor principal ocultados o transmitidos, tampoco guarda relación con el que condujo al TEAR a la anulación del acuerdo de declaración de responsabilidad. Así, en efecto, el TEAR, tras señalar que la existencia de otros bienes del deudor principal susceptibles de ejecución hacían decaer la intención maliciosa del declarado responsable concluía, por el

contrario, que dicha existencia implicaba un indicio razonable de que la finalidad de la donación era la manifestada por el interesado, esto es, la consecución del beneficio fiscal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, máxime cuando la cantidad donada era desconocida para la Administración y hubiese permanecido ignorada sin la donación. El TEAR, por tanto, contrariamente a lo que sostiene la Directora recurrente, no anula el acuerdo de derivación de responsabilidad por la legitimidad o legalidad del uso que el responsable ha dado a los bienes ocultados o transmitidos.

Así las cosas, no es admisible a trámite un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio si se aprecia incongruencia entre lo solicitado por el Director recurrente en dicho recurso y los criterios aplicados por el TEAR en la resolución impugnada, pues no concurre ninguno de los tres motivos exigidos por el apartado 1 del artículo 242 de la LGT para su admisión a trámite.

En sentido similar sobre los efectos de la incongruencia entre lo solicitado en un recurso de alzada para la unificación de criterio y los criterios aplicados en la resolución del TEAR se ha manifestado este Tribunal Central en sus resoluciones de 4 de diciembre de 2007 (RG 3213/2007) y de 22 de septiembre de 2015 (RG 3242/2015).

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**,

ACUERDA:

INADMITIRLO.

[1] La negrita es nuestra

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