

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074324

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 27 de junio de 2019

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 276/2017

**SUMARIO:****Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo.**

*Falta de acreditación del elemento subjetivo de la responsabilidad.* Es especialmente relevante en el caso que nos ocupa el requisito de «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*)», en tanto que es la cuestión objeto de controversia. Este tipo de responsabilidad exige que la ocultación o transmisión se haya realizado con una finalidad concreta, como es impedir la actuación de la Administración tributaria. Y es precisamente este requisito el nexo de unión principal de la conducta con el elemento subjetivo de este supuesto de responsabilidad. Es necesario que la conducta consistente en ocultar o transmitir el bien haya sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, dado que si se demuestra que la finalidad de la ocultación o transmisión ha sido otra, al carecer de intencionalidad perjudicial, no se tendrá que responder del presunto daño causado.

Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria. Es decir, es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del art. 42.2.a) de la Ley 58/2003 (LGT) no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista requiere de la concurrencia de, cuando menos, negligencia en la actuación del responsable. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.-**

El día 18/01/2017 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/09/2016 contra la resolución de 23 de junio de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEAR) dictada en la reclamación número 46/07303/2014, interpuesta frente a Acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

## Segundo.-

En fecha de 23 de abril de 2014 se dictó por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Valencia de la AEAT Acuerdo por el que se declaraba responsable solidario a **BANCO X...** de deudas correspondientes a la mercantil **ZT, SA**, en virtud del artículo 42.2.a) de la LGT, siéndole notificado el Acuerdo el 25 de abril de 2014. El alcance de la responsabilidad se fijó en 198.741,42 euros y se correspondía con la cuota de IVA devengada y no ingresada en un operación de dación en pago de deudas.

El origen de la responsabilidad tiene lugar en una operación de compraventa realizada el 19 de abril de 2011, por la que la entidad **ZT SA**, que ostenta la condición de deudora principal, transmitía a la entidad **YDG, SL**, dos inmuebles urbanos con unas cargas hipotecarias sobre las mismas por importe de 5.197.925 euros, siendo el acreedor hipotecario la entidad **BANCO X...**, que a su vez y según consta en el Acuerdo de declaración de responsabilidad, es matriz de la compradora al participar indirectamente en dicha entidad en un 99%. El precio de la operación se fijo precisamente en el importe de las cargas hipotecarias pendientes, 5.197.925 euros, subrogándose la compradora en el préstamo hipotecario que gravaba dichas fincas como pago del precio, venciendo el préstamo el 31 de marzo de 2011. La operación está sujeta y no exenta al IVA, siendo el tipo de gravamen en el momento en que se llevo a cabo la operación del 18% y la cuantía del IVA devengado por dicha operación de 736.855,09 euros correspondientes a la primera de las fincas transmitidas y de 198.741,42 euros, correspondientes a la segunda de las fincas.

Según consta en el Acuerdo de derivación, el importe de la cuota de IVA devengado no fue ingresado por la vendedora en su autoliquidación del mes de abril de 2011 a pesar de haber sido efectivamente abonado por la compradora.

El pago del IVA se efectuó mediante la emisión por la compradora de dos cheques de **BANCO X...** de fecha 19 de abril de 2011 a favor de **ZT SA**, por importes respectivos de 736.855,09 y 198.741,42 euros. Tras efectuar diversos requerimientos a la entidad **BANCO X...** se pone de manifiesto que el importe del cheque correspondiente al pago del IVA de la segunda de las fincas transmitidas, ingresado en cuenta de titularidad de la vendedora, es aplicado por **BANCO X...** al pago de liquidación por intereses ordinarios, de demora, y comisión de reclamación, correspondientes a cuotas vencidos de los préstamos hipotecarios a **ZT SA**, que gravaban las fincas transmitidas.

La derivación de responsabilidad se fundamenta, por tanto, en que el importe del IVA que la filial de **BANCO X...** como compradora pagó a la transmitente, volvió parcialmente a **BANCO X...** mediante una serie de cargos en la misma cuenta en la que se había ingresado el importe del IVA y junto a ello tuvo lugar la falta de ingreso por la transmitente del importe del citado IVA, debido a la falta de fondos necesarios para hacer frente al ingreso del mismo. En este sentido, establece el Acuerdo de derivación que:

" (...) se aprecia que la conducta desarrollada por **BANCO X..., S.A.** incurre en el presupuesto que hace surgir la responsabilidad prevista en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003. En este sentido, ha quedado acreditado que el IVA que la filial de dicha entidad de crédito abonó al deudor principal retornó a la entidad a través de sucesivos cargos en la cuenta de **ZT, S.A.** en la que había sido efectuado el abono inicial del IVA. Debe tenerse en cuenta, además, que, a diferencia de lo que suele ser habitual cuando la entidad de crédito (a través de su filial) presenta auténtica voluntad de que el IVA sea aplicado a su destino legal (ingreso en la Hacienda Pública), en que se establecen cláusulas de garantía en la escritura de dación en pago (tales como que la filial retiene el pago, que librará contra la presentación de la correspondiente autoliquidación, debidamente ingresada, u otras de significación equivalente), nada de eso se hizo constar en la presente escritura."

## Tercero.-

Frente a dicho Acuerdo se interpuso por entidad declarada responsable reclamación económico administrativa ante el TEAR de Valencia mediante escrito presentado el 12 de mayo de 2014, siendo estimada por el TEAR mediante resolución de 23 de junio de 2016, que anula el Acuerdo de derivación de responsabilidad al considerar dicho Tribunal que no había sido suficientemente probada y acreditada por la Administración Tributaria la intención por parte de la entonces reclamante de impedir la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria. Así, la referida resolución establece:

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

Ahora bien, este Tribunal alberga serias dudas respecto de la intencionalidad de la entidad financiera, esto es, que el vaciamiento patrimonial en el que colaboró activamente se hiciera con el fin de dificultar o impedir la actuación de la Administración.

Si bien se puede recordar lo dicho respecto del conocimiento que debía tener de la situación financiera de su cliente, y de que al hacer los cargos en la cuenta corriente se le podría estar dificultando la posibilidad de abonar el impuesto devengado, lo cierto es que no hay ninguna norma en el ordenamiento jurídico vigente que impida a la entidad financiera cobrarse las cuotas impagadas de los créditos y seguros contratados. En otras palabras, la aplicación del importe satisfecho por IVA a tal fin es perfectamente legítima, no teniendo la entidad derivada la obligación de abstenerse de hacer tales cargos para que la Administración Tributaria pueda cobrar.

Además de lo anterior, hay que acoger lo alegado por la reclamante en el sentido de que aunque hubiera unas cuotas de IVA devengado, la entidad financiera no tenía por qué saber si tales cuotas podrían verse compensadas con cuotas de IVA soportado por **ZT SA**, con lo que la cantidad que se hubiera debido ingresar se hubiera visto minorada o, incluso, anulada.

Por tanto, dado que no queda suficientemente probada y acreditada la intención de la reclamante de impedir la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria, no cabe declarar ajustada a Derecho la derivación realizada.

#### Cuarto.-

Frente a la resolución del TEAR de Valencia se interpuso por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Central mediante escrito presentado el 7 de septiembre de 2016 al entender que la resolución del TEAR de Valencia es gravemente dañosa y errónea en base a las siguientes alegaciones:

-Las entidades financieras deben ser conscientes de las consecuencias tributarias de sus actos. Se hace referencia a una Resolución del Tribunal Central de 24 de julio de 2014 (RG: 1962-12), en la que el supuesto de hecho es que una entidad filial de la entidad financiera declarada responsable, compra a la deudora principal un inmueble y el IVA abonado por la transferencia a una cuenta de la deudora principal en la propia entidad financiera, se utiliza para pagar deudas de aquélla con ésta. La reclamación interpuesta por la entidad bancaria declarada responsable es desestimada por el Tribunal Central al considerar que se han vaciado bienes del deudor principal por la entidad responsable en beneficio propio y colaborando con el deudor principal en el vaciamiento de sus bienes para impedir el cobro de sus deudas tributarias. Dicha resolución fue posteriormente confirmada por la Audiencia Nacional. Entiende la recurrente que dicha resolución es aplicable al caso que nos ocupa al tratarse de un supuesto sustancialmente idéntico.

-Menciona diversos hechos recogidos en el Acuerdo de derivación que para la recurrente acreditan de manera indubitada el conocimiento de **BANCO X...** de la situación financiera de **ZT SA**, y por lo tanto, de que la transferencia del importe del IVA que acabó finalmente en su poder, impediría el cobro de la deuda tributaria, pues el hecho de conceder un préstamo hipotecario y aceptar posteriormente la dación en pago a través de empresas mayoritariamente participadas por el acreedor hipotecario no se hace por ninguna entidad financiera sin antes realizar un estudio económico financiero exhaustivo del prestatario así como un seguimiento del mismo a través del conocimiento de los movimientos de las cuentas bancarias del deudor. Los hechos en que apoya su alegación la recurrente son los siguientes, recogidos en el escrito de alegaciones:

-El deudor hipotecario entrega a una filial del acreedor hipotecario **BANCO X...** las fincas sobre las que recae el préstamo hipotecario, liberándose así de él.

-La obligación hipotecaria la asume, en pago de la transmisión, la citada filial del acreedor hipotecario. Con esta forma de proceder, el préstamo queda materialmente extinguido al ser, en la práctica, acreedor y deudor sobrevenido la misma persona: **BANCO X...**

-La operación de venta genera, además, un IVA que la filial formalmente abona al transmitente pero que luego vuelve al acreedor hipotecario mediante su aplicación al pago de conceptos de cargo cuya titularidad activa corresponde de nuevo a **BANCO X...**

-De esta forma, se produce una dación en pago de deudas hipotecarias que, colateralmente, genera el impago del IVA, cuyo importe vuelve a la propia entidad acreedora hipotecaria, y que la transmitente no ingresa.

Dentro del plazo de un mes para formular alegaciones, la entidad declarada responsable se opone al recurso de alzada ordinario interpuesto por la Directora de Departamento de Recaudación de la AEAT alegando que no existió vaciamiento patrimonial alguno, que no tuvo en ningún caso intención de impedir la actuación recaudatoria de la Administración Tributaria y que la transmisión se realiza con el sólo propósito natural de recuperar el importe del préstamo que había resultado impagado mediante la transmisión de las fincas que constituían su garantía, siendo ésta una operación habitual en el tráfico mercantil, a través de la cual una entidad cuyo objeto social se encuentra vinculado al sector inmobiliario adquiere los inmuebles hipotecados a cambio de hacerse cargo del préstamo pendiente. Se formulan además diversas alegaciones reproducidas asimismo en la reclamación interpuesta ante el TEAR y que ya fueron debidamente contestadas, por lo que este Tribunal omite pronunciarse nuevamente sobre las mismas.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.-

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.-

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si el Acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria es ajustado a Derecho.

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

#### Cuarto.-

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

Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria. Es decir, es necesario que exista una conducta culpable o dolosa, o por lo menos negligente, en quien participa o coopera en la realización del ilícito tributario que determina la concurrencia del supuesto de responsabilidad, para que pueda ser declarado responsable solidario, ya que la responsabilidad del artículo 42.2.a) transcrito no consagra una responsabilidad objetiva, sino que la responsabilidad allí prevista requiere de la concurrencia de, cuando menos, negligencia en la actuación del responsable.

Como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 2011 (Recurso 13/2010):

"Para que tal declaración tenga lugar:

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

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

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

### Quinto.-

En el caso que nos ocupa, según el órgano de recaudación, **BANCO X...** ha incurrido en el supuesto de hecho contemplado en el artículo 42.2 a) de la LGT de 2003, pues señala que se apropió de 198.741,42 euros correspondientes al IVA de la operación de la venta de dos fincas del obligado al pago a **YDG SA**, filial de **BANCO X...**, la cual con dicha cantidad satisfizo obligaciones que tenía contraídas la transmitente y que se encontraban pendientes de pago (intereses ordinarios, de demora, y comisión de reclamación, correspondientes a cuotas vencidos de los préstamos hipotecarios que gravaban las fincas transmitidas). Por lo dicho, considera el órgano de recaudación que **BANCO X...** privó a la deudora principal de la posibilidad de ingresar dicho Impuesto en la Hacienda Pública, sabiendo además la entidad responsable que el deudor principal atravesaba por dificultades económicas que precisamente motivaron la operación de dación en pago al haber sido impagados los préstamos hipotecarios sobre las fincas transmitidas.

Este Tribunal Central no puede coincidir en la apreciación que realiza el órgano de recaudación por los motivos que a continuación se señalaran, que ya han sido recogidos por este Tribunal en su resolución de 21 de febrero de 2012 (RG:....-10), en el que se planteaba un supuesto de hecho sustancialmente idéntico al que es objeto de controversia.

En primer lugar, 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-).

Además, fundamenta el órgano de recaudación el perjuicio a la Hacienda Pública en que **BANCO X...** era consciente de la situación patrimonial de la obligada al pago 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, para que tal afirmación hubiese estado sustentada fácticamente debía haber demostrado el órgano de recaudación que **BANCO X...** contaba con toda la información patrimonial y financiera de **ZT SA** necesaria que le permitía tener conocimiento y conciencia de que, de realizar los cargos correspondientes a dicha entidad., le iba a ser imposible efectuar el pago del impuesto. Se justifica dicho conocimiento en que las dificultades económicas de **ZT SA** 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 **BANCO X...** 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 la transmitente, 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 **ZT SA** le impedía, en el momento de su presentación, realizar el pago de la correspondiente autoliquidación.

La resolución a la que hace referencia la recurrente no es de aplicación a este caso concreto puesto que en dicha resolución los Hechos eran bien distintos, quedando acreditado el elemento subjetivo de la intencionalidad. En particular, la entidad financiera detrae el importe del IVA correspondiente a la venta del inmueble a efectos de cancelar un préstamo que vencía en el año 2030 sabiendo que la transmitente iba a ser declarada en concurso de acreedores debido a su difícil situación económica, evitando de esta forma el mas que posible impago del préstamo y siendo consciente de que con esa actuación dificultaría el cobro del IVA por la Hacienda Pública.

En consecuencia, el órgano de recaudación 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 y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, deben desestimarse las alegaciones de la recurrente.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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