

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075675

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de noviembre de 2019

Sala 3.^a

R.G. 108/2018

SUMARIO:

Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Ocultación o levantamiento de bienes objeto de embargo e incumplimiento de orden de ejecución de embargo. *Supuestos en los que la ocultación de los bienes se produce por varios negocios jurídicos de manera simultánea o sucesiva. ¿Concurre el presupuesto de hecho cuando los bienes ocultos han sufrido modificaciones a través de sucesivos negocios jurídicos llevados a cabo por los intervinientes en la ocultación?* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) regula un tipo de responsabilidad solidaria cuyo presupuesto de hecho exige una serie de requisitos consistentes en: existencia de una deuda tributaria pendiente de pago; ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo; acción u omisión del presunto responsable en la consistente en causar o colaborar en la ocultación que se la causa del daño; y, que la conducta del presunto responsable sea consciente. Además, dicha responsabilidad solidaria no tiene carácter sancionador puesto que se configura, junto con otras medidas de aseguramiento para el cobro reguladas legalmente, como una garantía del crédito tributario.

Las actuaciones de ocultación o transmisión de bienes del deudor pueden consistir en un acto o negocio jurídico o varios y, estas operaciones o negocios jurídicos pueden realizarse de manera simultánea o sucesiva de manera que para determinar si se está ante una responsabilidad de las reguladas en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) es necesario analizar todo el proceso en su conjunto y también las relaciones entre los intervinientes. No es necesario que el responsable haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso pero ha de acreditarse por la Administración que conocía o debía conocer que de este comportamiento podrían derivarse perjuicios para la Hacienda pública pudiendo realizarse la acreditación de este conocimiento a través de pruebas indiciarias y presunciones.

Por último, los bienes inicialmente susceptibles de embargo pueden sufrir modificaciones a lo largo de todo el proceso de ocultación puesto que en la mayoría de estas operaciones, con el fin de vaciar patrimonialmente a los deudores principales, suelen ser objeto de aportación por parte de sus titulares a entidades creadas ex profeso para ser depositarias de estos bienes, y la contraprestación a estas aportaciones se materializa en títulos representativos del capital de estas sociedades meramente patrimoniales, los cuales son bienes embargables para la Administración pero de más difícil realización.

Dicho esto, cabe concluir que la ocultación o transmisión a que se refiere el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), puede estar constituida no solo por un acto o negocio jurídico sino por varios que pueden llevarse a cabo tanto de manera simultánea como sucesiva, por un solo responsable o por varios, por lo que para determinar si se produce o no el supuesto de responsabilidad solidaria será necesario el análisis de todo el proceso en el que la ocultación se efectúa, en el que además se pueden producir modificaciones en el sentido de que la ocultación se produzca también en la transmisión de los títulos de propiedad que representen los bienes que con anterioridad salieron del patrimonio del deudor principal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35 y 42.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 72 y 131.

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

RD 1065/2007 (RGAT), art. 106.

Código Civil, art. 1.145.

Constitución Española, arts. 31 y 103.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en la calle San Enrique 17 28020 de MADRID, contra resolución dictada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha 30 de marzo de 2017, recaída en la reclamación económico-administrativa 28-30507-2014, deducida contra un acuerdo de responsabilidad solidaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

Tras la instrucción del correspondiente procedimiento, la Dependencia Regional de Recaudación de Madrid de la AEAT declaró, con fecha 30.09.2014. a D. LGGó, responsable solidario de las deudas tributarias de la sociedad X CONSTRUCCIONES SL, al amparo de lo dispuesto en el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante LGT) con un alcance de 41.376,00 euros.

Las deudas de X CONSTRUCCIONES SL son las siguientes:

A28...ACTAS IVA 2006: 144.205,57 (principal); 28.841,11(recargo de apremio); 173.046,68 (total). Ingresos: 0,00; Importe pendiente: 173.046,68

A28...ACTAS SOCIEDADES 2006: 593.219,49 (principal); 118.643,90(recargo de apremio); 711.863,39 (total); Ingresos:153,10;Importe pendiente:711.710,29

A28...EXP. SANC. IVA 2006:158.665,12 (principal) ;158.665,12) (total); Ingresos: 0,00;Importe pendiente: 158.665,12

A28...EXP. SANC. SOCIEDADES 2006: 567.979,42 (principal); 567.979,42 (total). Ingresos:0,00 ; Importe pendiente: 567.979,42

El inicio de las actuaciones de comprobación y inspección que dieron lugar a las liquidaciones anteriores se comunicó a la sociedad el día 22.12.2010.

Del acuerdo de declaración de responsabilidad pueden extraerse los siguientes hechos:

-X CONSTRUCCIONES SL fue inscrita el 9.02.1999. siendo su objeto social la construcción, reparación y conservación de todo tipo de obras y edificaciones, consolidación y preparación de terrenos,. Incluidos los sistemas de agotamiento y dragados demoliciones y derribos. El capital social fundacional se fijó en 3.005,06 euros siendo sus administradores solidarios desde su constitución los hermanos D. RGG y D. EGG.

- X CONSTRUCCIONES SL era titular de los siguientes inmuebles:

-Cuatro quintas partes indivisa de las fincas nº ..., ...y ...del Registro de la Propiedad de ...(...).

-Fincas nº ..., ..., ..., ...y ...del Registro de la Propiedad de

Lo sucedido con estos inmuebles fue lo siguiente:

1. El día 4.04.2012 X CONSTRUCCIONES SL transmitió el pleno dominio de las fincas señaladas a D. RGG y D. EGG (para sus respectivas sociedades de gananciales) por mitades iguales y proindiviso.

Las tres primeras fincas fueron adquiridas por 240.000,00 euros más 19.200, 00 euros en concepto de IVA. Para ello se entregaron por los compradores cuatro cheques nominativos. Las cinco segundas por 400.000,00euros más 32.000 euros por IVA. Para ello se entregaron por los compradores cuatro cheques nominativos.

Respecto de estas compraventas se dice en el acuerdo de responsabilidad lo siguiente:

Resulta de especial relevancia que el precio pactado nunca fue cobrado por la entidad vendedora X CONSTRUCCIONES, S.L. Esta circunstancia ha quedado acreditada, ya que la Dependencia Regional de Recaudación efectuó requerimiento a las entidades bancarias emisoras de los cheques que se referencian en las escrituras públicas (dos cheques de 129.600 euros que suman 259.200 euros por la compra de la Escritura

Pública 754 y dos cheques de 216.000 euros que suman 432.000 euros por la compra de la Escritura Publica 575). Estas entidades bancarias han confirmado que los cheques nunca se han presentado al cobro por lo que no se ha realizado pago ninguno por estos inmuebles.

2. D. EGG y su esposa D^a LGV, habían liquidado su sociedad de gananciales el 22.06.2010.

En el reparto del patrimonio correspondieron a D. EGG las participaciones en varias sociedades (entre las que se encuentran 250 de X CONSTRUCCIONES SL) valoradas en 1.922.105,00 euros y a D^a LGV todos los inmuebles valorados en 1.922.105,00 euros

El día 10.05.2012 se realizó una adición a la liquidación de la sociedad de gananciales, repartiendo bienes que, al parecer, se habían quedado fuera del reparto anterior por error, adjudicando a D. EGG una finca, un vehículo agrícola y dinero en efectivo, con una valoración total de 169.561,00euros y a D. LGV, activos financieros (fondos de inversión, renta fija, producto estructurado) por un valor de 169.560,00euros

3. El 10.05.2012 se amplió el capital de NN SL mediante la emisión de 871.830 (nominal de 1,00euros) participaciones que fueron totalmente suscritas por D. EGG y su esposa D^a LGV. El desembolso en pago de las participaciones fue el siguiente:

D. EGG suscribió 450.830 participaciones aportando las fincas adquiridas a X CONSTRUCCIONES SL y otras dos, mientras que D^a LGV suscribió 421.000 participaciones desembolsando para ello efectivo metálico.

Los cónyuges ya eran titulares con anterioridad y hasta la disolución de la sociedad de gananciales de la totalidad de las participaciones de la sociedad representativas del capital de 3.000, 00 que se constituyó en 4 de julio de 2011 por D Pedro y la entidad C E. D Pedro, vinculado a la creación de multitud de sociedades relacionadas con fraudes fiscales ofrecía servicio de venta de sociedades anónimas y limitadas en 24 horas a través de la página web www.com El día 20.10.2011, los cónyuges D. EEG y D^a LGV adquirieron la totalidad de las 3.000 participaciones de la sociedad, siendo nombrada administradora única la esposa.

4. El 5.06.2012 D. EGG donó pura, simple y gratuitamente 60.000 participaciones de NN SL a sus cuatro hijos D. LGGGo, D^a IGGo, D. JuGGGo y D. eA GGo por partes iguales. Después de esta donación D. EGG queda como titular de 392.330 participaciones de NN SL, sociedad a la que habían aportado los inmuebles adquiridos a X CONSTRUCCIONES SL.

5. El día 5.12.2013, D. EGG cedió el pleno dominio de las 392.330 participaciones que le quedaban a sus cuatro hijos a cambio de una renta vitalicia de 2.500, 00 euros de cada uno de ellos. En el caso de D. LGGGo, el número de sus participaciones asciende a 98.083.

Tras esa cesión de participaciones realizada por el adquirente de las fincas transmitidas por X CONSTRUCCIONES SL por mitades iguales y proindiviso y administrador solidario del deudor, D. EGG dejó de ser titular de participaciones sociales de la sociedad NN SL, sociedad a la que se habían aportado el 50% de los inmuebles adquiridos por él a la dedudora X CONSTRUCCIONES SL.

EN total. mediante las diferentes donaciones y cesiones de participaciones, D. EGG transmitió a sus hijos las 452.330 participaciones socieales de la entidad NN SL de las que erta titular, quedando el capital social distribuido de la siguiente forma:

-Su cónyuge D^a LGV: 422.500 participaciones sociales

-Sus hijos:

-D. LGGGo: 113.083 participaciones sociales

-D^a IGGo: 113.082 participaciones sociales

-D. JuGGGo: 113.083 participaciones sociales

-D. A GGo: 113.083 participaciones sociales

6. En el acuerdo de declaración de responsabilidad se recogen otras relaciones entre los hermanos D. RGG y D. EGG y sus respectivas familias, entre las que se encuentra la participación de los hijos de ambos en la mercantil C EMPRESARIAL y la declaración de la sociedad deudora principal de haber realizado compras a D. LGGGo

7. D. LGGó fue además declarado responsable en aplicación del artículo 42.1 a) LGT mediante acuerdo de fecha de 13.11.2013 por ser el causante o colaborador activo en la comisión de una infracción tributaria por parte de X CONSTRUCCIONES SL con un alcance de 98.163,26 euros El acuerdo fue confirmado por el TEAR en su resolución de 25.02.2016 RG 28-3685-2014.

En el apartado segundo del acuerdo de declaración de responsabilidad se dice lo siguiente, de lo que se expone una síntesis:

- Para la concurrencia de esta responsabilidad se requiere que un tercero realice determinadas conductas que permiten al deudor dificultar las actuaciones administrativas destinadas al cobro, estando los resultados perseguidos con la acción administrativa dirigidos a garantizar el cobro de la deuda, sujetando a la misma los bienes de la persona o entidad que es declarada responsable.

Los requisitos serían:

a) La existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión/ocultación.

Esta ocultación /transmisión de bienes no exige la existencia de una actuación de cobro administrativa previa; basta que la ocultación se realice en previsión a una actuación previsible.

Así se manifiesta la jurisprudencia del Tribunal Supremo que, aunque referida a las acciones rescisoria y revocatoria en el caso de negocios realizados en fraude de acreedores son perfectamente aplicables al supuesto de responsabilidad por ocultación. Entre otras sentencias se señalan la del Tribunal Supremo 1268/2001, Sala de lo Civil, 28 de diciembre; la Sentencia del Tribunal Supremo 10/2005, Sala de lo Civil de 21 de enero . En el mismo sentido la Audiencia Nacional en Sentencia de 8 de junio de 2009.

-En este caso las obligaciones tributarias consisten en las deudas indicadas en el Antecedente de Hecho Segundo.

-Los bienes inmuebles transmitidos el 4.04.2012 los son con posterioridad al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el 22.12.2010 que dieron lugar a las Actas de IVA e IS siendo el período comprobado el 2006, también anterior a la transmisión y posterior notificación del acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras, que tuvo lugar el 11.10.2011. El 27.09.2012 se constituyó la Inspección de Hacienda a fin de suscribir las correspondientes actas que se firmaron en disconformidad y con fecha 31.01.2013, la Oficina Técnica emitió los oportunos acuerdos de liquidación notificados el 8.02.2013.

-Los bienes fueron transmitidos por los administradores de la entidad deudora cuando era evidente que la actividad fraudulenta se había perpetrado consistente en la recepción de facturas falsas con las que minoraban los impuestos que fue puesto al descubierto por la Inspección.

-El ánimo de eludir la responsabilidad de la entidad y la suya propia como administradores sin aportar a la entidad el precio pactado, siendo los administradores solidarios los adquirentes, para transmitirlos después a personas de su entorno para que no les pudiera alcanzar la acción de cobro de la AEAT.

b) La acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar a esa ocultación/transmisión de manera que tal conducta impida la actuación de la Administración Tributaria.

La conducta del tercero responsable ha de ser causante o colaboradora en la ocultación o transmisión del activo del obligado al pago.

En este caso, la ocultación/transmisión es clara y se materializa en las siguientes circunstancias:

- Fechas en las que se realizan las sucesivas transmisiones de inmuebles de X CONSTRUCCIONES SL.
- Las relaciones entre los intervinientes en las operaciones.
- La circunstancia de que X CONSTRUCCIONES SL. no recibió contraprestación alguna por esa transmisión.

Estos hechos constituyen indicio, a juicio del órgano de recaudación, de suficiente entidad para considerar que la finalidad de la operación no fue otra que colocar sus bienes fuera del alcance de sus acreedores, en este caso, de la Hacienda Pública. El deudor transmitió a sus administradores solidarios los bienes inmuebles descritos

y ante la perspectiva de que la acción de cobro pudiera dirigirse también frente a ellos, transmitieron estos bienes a personas de su entorno.

A través de estos movimientos patrimoniales-transmisiones de bienes al administrador solidario, liquidación de la sociedad de gananciales, aportaciones de bienes al capital de NN SL, cesiones y donaciones de participaciones de NN SL-los bienes titularidad de X CONSTRUCCIONES SL han desaparecido de su patrimonio y también de la esfera de control directo del administrador solidario sin que se haya producido entrada de dinero, ni en la sociedad ni en el patrimonio del administrador solidario D. EGG.

Se trata por tanto de una ocultación continuada con múltiples intervinientes entre los que se encuentra D. LGGo, que adquirió a través de las cesiones y donaciones realizadas por su padre D. EGG participaciones de la entidad NN SL, entidad receptora de los inmuebles titularidad de X CONSTRUCCIONES SL. En el momento en que los inmuebles se aportaron a NN SL eran titularidad de D. EGG (administrador de X CONSTRUCCIONES SL) Con las donaciones y cesiones destinadas a D. LGGo se intentaba dificultar aún más la acción de cobro de las deudas tributarias ya que ante la previsible responsabilidad tributaria de D. EGG respecto de las deudas de X CONSTRUCCIONES SL. no solo los bienes salieron del patrimonio personal de D. EGG para eludir así la responsabilidad pasando estos bienes a la sociedad NN SL, sino que también las participaciones de esta última fueron transmitidas mediante estas donaciones y cesiones.

c) Que se pueda apreciar en la conducta del presunto responsable la intención de colaborar con el deudor en impedir la actuación de la Administración tributaria.

Debe tratarse de una participación en la ocultación/transmisión consciente con la finalidad de impedir la actuación administrativa, tendente a imposibilitar la efectividad del crédito.

La vinculación existente señalada permite presumir el conocimiento en la existencia de deudas tributarias y por tanto la colaboración con el deudor en impedir la actuación de la Administración Tributaria, tal y como señala el TEAC en su resolución 2512/2007 de 14.04.2009.

-Existían vinculaciones entre D. LGGo y la entidad X CONSTRUCCIONES SL., puesto que D. LGGo es hijo de EGG y LGV, siendo el padre administrador de X CONSTRUCCIONES SL y partícipes ambos de la entidad NN SL de la cual la madre es administradora. Por ello se puede concluir que D. LGGo tenía conocimiento de la situación de impago de la entidad X CONSTRUCCIONES SL

-La entidad X CONSTRUCCIONES SL ha declarado haber realizado compras a D. LGGo en los ejercicios que se especifican, si bien, en las actuaciones llevadas a cabo frente a la entidad por los órganos de inspección se acreditó que respecto del ejercicio 2006 los importes facturados por el señor D. LGGo no son tales importes dado que no dispone de una infraestructura adecuada y necesaria que los pudiera realizar y a la vista de su conducta en la comisión de la infracción que el órgano de inspección le liquidó a la entidad X CONSTRUCCIONES SL el órgano de recaudación dictó acuerdo por virtud del cual se le declaró responsable solidario de parte de las deudas de esta entidad.

-La única finalidad de la adquisición de las participaciones de NN SL fue dificultar el pago de las deudas tributarias de la entidad X CONSTRUCCIONES SL ya que, de los antecedentes de los que dispone la Administración se concluye que la entidad NN SL no ha realizado desde su constitución ninguna actividad.

-Cuando la deuda fue liquidada a X CONSTRUCCIONES SL y se inició la actuación de cobro de la AEAT, los bienes de mayor valor de la entidad habían salido ya de su patrimonio viniéndose frustrada la acción de cobro. Una vez transcurrido el período voluntario de ingreso de las deudas, ante el impago, se inició el procedimiento de recaudación ejecutiva. Con anterioridad, en el momento en que se dictó el acuerdo de adopción de medidas cautelares el deudor ya solo era titular de dos fincas rústicas de poca superficie y escaso valor económico. Los bienes que tenían valor económico y que eran de más fácil realización fueron adquiridos en fraude de los derechos de la Hacienda Publica por los administradores de X CONSTRUCCIONES SL .

Todo ello evidencia que con la adquisición de las participaciones de NN SL por D. LGGo y las restantes transmisiones trascritas en el acuerdo se ha tratado de realizar una ocultación sucesiva y continuada de los bienes de mayor valor de la entidad X CONSTRUCCIONES SL con la que se ha dificultado considerablemente la acción de cobro de la AEAT.

Segundo:

Disconforme con la declaración de responsabilidad notificada el día 3.10.2014, D. LGGo interpuso la reclamación económico-administrativa 28-30507-2014 ante el TEAR mediante escrito presentado el día 3.11.2014. El TEAR ha dictado resolución de fecha 30.03.2017 estimando la reclamación para lo cual argumenta lo siguiente:

QUINTO

QUINTO. Como se desprende de lo anteriormente expuesto, la intervención del reclamante en las actuaciones descritas en el acuerdo impugnado, y que según dicho acuerdo constituyen el presupuesto de su responsabilidad, consisten en ser donatario y cesionario de un número de participaciones de la sociedad NN, SL de las que era titular D. EGG. Esas participaciones sociales en ningún momento fueron de titularidad de la sociedad deudora principal, X CONSTRUCCIONES, SL, por lo que este Tribunal no puede confirmar que en este caso se haya producido respecto del reclamante el presupuesto de la responsabilidad contemplado en el artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, que consiste en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago (X CONSTRUCCIONES, S.L.), sin perjuicio de que pudiera darse, en su caso, dicho presupuesto respecto de deudas a cuyo pago estuviera obligado D. EGG, en su condición de contribuyente o de declarado responsable, pero esas deudas no son las que tiene por objeto el acuerdo impugnado. No se puede prescindir de los términos en que está legalmente fijado el presupuesto de la responsabilidad (ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago) para extender la responsabilidad solidaria establecida por el precepto legal a otros supuestos de posibles desviaciones patrimoniales realizadas con la finalidad de eludir una responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública que no son las estrictamente contempladas en el precepto, sin perjuicio de que lo puedan estar en otros supuestos de responsabilidad legalmente establecidos.

Interesa también añadir que el Departamento de Recaudación tiene interpuesto otros recursos contra las resoluciones del TEAR que se indican, estimatorias de las reclamaciones interpuestas contra otros tantos acuerdos de declaración de responsabilidad solidaria de responsables de la misma trama.

RECLAMACIÓN	INTERESADO
28-30489-14	R.E SL
28-30507-14	NN SL
28-30432-14	Dª LGV

Los hijos de los matrimonios formados por D. EGG y Dª LGV, por un lado, y D. RGG y Dª PLM, por otro, fueron igualmente declarados responsables solidarios y tales acuerdos anulados por el TEAR. Por tratarse de cuantías de única instancia, se ha interpuesto un solo recurso extraordinario contra la resolución 28-30507-14

Por otra parte, D. EGG, D. RGG y Dª PLM fueron asimismo declarados responsables solidarios siendo los acuerdos respectivos confirmados por el TEAR en resoluciones de 30.04.2017, nº 28-30450-14, 28-30490-14, 28-30492-14.

Tercero:

Los fundamentos de Derecho sobre los cuales el Departamento de Recaudación de la AEAT fundamenta su argumentación son, en síntesis, los siguientes:

3.1. La argumentación del TEAR se resume en lo siguiente:

-El acto de ocultación estaría constituido por la donación y cesión a D. LGGo de un número de participaciones de NN SL.

-Estas participaciones nunca fueron titularidad de la sociedad deudora principal.

-No puede extenderse la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT a otros supuestos distintos de los estrictamente contemplados en el precepto, por lo que no está acreditada la responsabilidad en el

presente caso, sin perjuicio de que pudiera aplicarse otro supuesto distinto de responsabilidad de los regulados en la LGT.

3.2. La responsabilidad solidaria declarada ha partido de que todo el proceso descrito parte de la misma ocultación, que no por estar dividida en diferentes actos y con distintos actores ha perdido su naturaleza. En caso contrario, muchas de ellas se convertirían en inútiles para recaudación pues bastaría que el inicial responsable solidario se deshiciera de su patrimonio en otra ocultación o sucesivas para que la acción de la Administración declarando sucesivamente la responsabilidad de los distintos intervinientes se tornase inoperante.

Esta idea fundamental de que el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad pueda ser, no un acto concreto sino un conjunto de ellos realizados en distintos momentos o un proceso, está recogida en la resolución del TEAC de 30.05.2007 RG 2445-05, por la que se estimó un recurso interpuesto por este Centro Directivo referida a un supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 72 de la Ley 230/1963, General Tributaria. Esta resolución fue confirmada por la Audiencia Nacional de fecha 16.06.2009, Rec. 423/2006.

Con anterioridad el TEAC había dictado la 3011-05 de 18.04.2007, también un recurso interpuesto por este Departamento donde se declara conforme a derecho la responsabilidad dictada en aplicación del artículo 72 LGT a una mercantil por deudas de otra, sin que fuera obstáculo para ello que entre una y otra interviniera una tercera que no fue declarada responsable, perteneciendo todas ellas al mismo grupo familiar. Esta resolución fue confirmada por la Audiencia Nacional en su sentencia de fecha 16.11.2009 Rec. 373/2007.

También el TEAC ha declarado conformes a derecho las declaraciones de responsabilidad subsidiaria dictadas a los administradores y sucesores de una misma sociedad deudora principal en un caso referido a un mismo grupo familiar donde las transmisiones de activos y el desarrollo de la actividad lo fueron entre sucedida y sucesoras y asimismo de unas sucesoras a otras siendo declaradas responsables todas ellas, en resolución de 12.05.2010 RG 1937-09. Esta resolución también fue confirmada por la Audiencia Nacional en su sentencia de 13.02.2012 Rec. 464/2010.

Con fecha 6.10.2010 el TEAC ha vuelto a pronunciarse en los RG 2524-09, 2671-09 y 2672-09, en supuestos de responsabilidad solidaria regulada en el Art. 131.5.a) LGT 1963 antecedente del artículo 42.2.a) de la LGT 2003, relacionadas entre sí por referirse a la ocultación del patrimonio del mismo matrimonio de deudores. Estas resoluciones han sido confirmadas por la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 26.01.2015 Rec. 582/2010 en donde queda avalada judicialmente la posible consideración de la ocultación como un proceso y no un solo acto realizado en un momento dado.

También en la más reciente resolución del TEAC de 23.03.2017 RG 2418-14, se apunta la conformidad a derecho de las declaraciones de responsabilidad solidaria a los diversos actores intervinientes en los actos constitutivos de la ocultación.

De todo lo expuesto se concluye que es correcta la imputación simultánea de responsabilidad solidaria a todos los intervinientes en una misma ocultación consistente en distintas y sucesivas transmisiones de bienes o derechos que la constituyen sin que por ello se incurra indebidamente en acción reipersecutoria alguna- como se ha dicho en resoluciones del TEAR de Madrid 28-30489-14, 28-30449-14 y 28-30432-14- puesto que quien declara la responsabilidad es la Administración Tributaria que no detenta ningún derecho real.

Asimismo se encuentran pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que se destaca la intervención de varios sujetos (mercantiles, administradores, cónyuges, hijos...) que colaboran en el vaciamiento patrimonial dando lugar a esta responsabilidad como una de las varias acciones existentes de protección del crédito público. Entre otras se citan STS de 19.04.2003 Rec. Casación 5327/1998, STS de 10.07.2012 Rec. Casación 4802/2009, y en idéntico sentido la Audiencia Nacional en reco 157/2012 de 26.05.2014. Todas estas conductas pueden ser realizadas por un causante pero también por varios de ellos o aún por colaboradores.

Este Centro Directivo considera que procedía la declaración de responsabilidad solidaria de D. LGGó y la de todos los demás responsables citados sin que fuera preciso la declaración de responsabilidad subsidiaria de ninguno de ellos.

Por todo lo anterior SOLICITA que el TEAC dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

"La ocultación o transmisión a que se refiere el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, puede estar constituida no solo por un acto o negocio jurídico sino por varios que pueden

llevarse a cabo tanto de manera simultánea como sucesiva, por un solo responsable o por varios, por lo que para determinar si se produce o no el supuesto de responsabilidad solidaria será necesario el análisis de todo el proceso en el que la ocultación se efectúa, en el que además se pueden producir modificaciones en el sentido de que la ocultación se produzca también en la transmisión de los títulos de propiedad que representen los bienes que con anterioridad salieron del patrimonio del deudor principal."

Cuarto:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, ha formulado alegaciones que, en síntesis, señalan lo siguiente:

4.1. El TEAR de Madrid, en su resolución del 30.03.2017 estima la reclamación realizada por esta parte por la falta de presupuesto para la aplicación del artículo 42.2.a) de la LGT como consta en su FD 5º. El argumento es claro y contundente en cuando que no se da el presupuesto habilitante del artículo aplicado.

4.2. Se plantea un recurso que es una disertación sobre "el origen de la responsabilidad solidaria" transcribiendo diversas resoluciones que carecen de relevancia para el resultado de este procedimiento. Según el artículo 42.2 a) la responsabilidad solidaria requiere

- a) la concurrencia de una deuda tributaria pendiente de pago y,
- b) 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.

Puesto que la derivación pretendida se basa en el hecho de la donación de participaciones sociales realizada por D. EGG a D. LGGo, no cabe la aplicación de este precepto. Asimismo la AEAT ha pretendido sin éxito la derivación de responsabilidad a la sociedad NN SL, a su administradora y todos sus socios por este mismo motivo.

4.3. La aplicación del artículo 42.2.a) es improcedente porque, en su caso, se debería de haber accionado con el artículo 43.1.g) y h) que describen responsabilidad de tipo subsidiaria.

-En nuestro ordenamiento jurídico la derivación de responsabilidad tiene un claro componente sancionador y no cabe una aplicación extensiva llevando los supuestos más allá de donde la normativa establece sino, haciendo una aplicación restrictiva de la misma por su naturaleza sancionadora.

En este sentido la Sentencia del TSJ de Castilla y León (Valladolid) Sala de lo contencioso-administrativo de 15.09.2017 Rec. 58/2016.

El recurso confunde la finalidad del artículo a una acción de "reintegración" o "pauliana" cuando en realidad su finalidad es sancionadora a la persona que sea causante o colabore en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria.

-4.4. De la lectura del precepto se extraen dos elementos necesarios para que se pueda aplicar el precepto y declarar la responsabilidad:

-La ocultación o transmisión debe referirse a bienes o derechos propiedad del obligado al pago que en este caso era X CONSTRUCCIONES SL

-La finalidad de la acción es impedir la actuación de la administración tributaria.

En este supuesto no se dan estos elementos porque

-La entidad NN SL percibe los bienes de D. EGG mediante una ampliación de capital que, a su vez, los había adquirido de la entidad X CONSTRUCCIONES SL mediante la correspondiente compraventa. Es decir, no adquiere los bienes de la obligada al pago.

-Si la finalidad de la acción es impedir la actuación de la administración, es evidente que la adquisición de los bienes por parte de NN SL careció de esa cualidad ya que los bienes los adquirió de D. EGG mediante "ampliación de capital" que no era obligado al pago, por lo que esos bienes no podrían ser objeto de traba por parte de la administración porque no eran propiedad de la deudora, y por ello no resulta atribuible ninguna responsabilidad a D. LGGo como socio.

Lo que están haciendo la AEAT vulnera la prohibición del "non bis in idem" porque pretende la imposición de varias sanciones sobre los mismos hechos, puesto que se ha acordado la responsabilidad de D. EGG y D^a LGV, la entidad NN SL, y los hijos del anterior matrimonio lo que resulta desproporcionado.

-En el recurso planteado se enumeran una serie de resoluciones que no son aplicables al presente supuesto puesto que se trata de supuestos de responsabilidad subsidiaria por sucesión de empresas en base al artículo 72 LGT 1963 que no tienen nada que ver con el presente supuesto de responsabilidad solidaria.

-La imposibilidad de declarar responsable solidario a una persona de una deuda de un tercero se recoge en la sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso de 15.02.2016 Rec. 155/2014. En el caso analizado se había declarado responsable solidario a una persona respecto de otra que a su vez había sido declarado responsable subsidiario; es decir, no cabe decretar la responsabilidad directa del deudor principal.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en sentencia de 22.12.2016 Re. 159/2015. Según esta sentencia solo cabe la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 41 LGT respecto de la deuda de un deudor principal.

En este caso, el deudor principal es X CONSTRUCCIONES SL con la que NN SL no ha tenido relación alguna, por lo que no cabe decretar la responsabilidad solidaria de un socio de NN SL respecto de la deuda de X CONSTRUCCIONES SL.

Según esta sentencia únicamente cabría decretar la responsabilidad solidaria de NN SL respecto de las deudas de D. EGG cuando a éste se le decretase como deudor principal iniciándose para ello el correspondiente procedimiento pero nunca la de D. LGGo.

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:

Las cuestiones que se plantea en el presente recurso consisten en los siguientes puntos:

-Determinar si la Administración puede exigir la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT en aquellos supuestos en los cuales la ocultación o transmisión de los bienes del deudor principal está compuesto, no solo por un acto o negocio jurídico, sino por varios que pueden llevarse a cabo de forma sucesiva o simultánea, de manera que para determinar si estamos incurso en este supuesto de responsabilidad solidaria es necesario el análisis del proceso en su conjunto así como las relaciones existentes entre todos los intervinientes en estas operaciones.

-Determinar si se produce el presupuesto de hecho del artículo 42.2.a) de la LGT en aquellos casos en los que el sujeto presuntamente responsable participa en la ocultación o transmisión de unos bienes cuya titularidad directa no le corresponde al deudor principal, ya que los mismos han sufrido modificaciones a través de sucesivos

negocios jurídicos llevados a cabo por los intervinientes en el proceso de ocultación, materializándose en títulos de propiedad que representan los bienes que, en origen, pertenecían al patrimonio del deudor principal.

Tercera:

La normativa aplicable a este supuesto es la siguiente:

"Artículo 42 *Responsables solidarios*

1. (...)

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.

(...)"

Tal y como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 27.06.2017 Rec. Casación 433/2016 presentado contra la sentencia dictada por la Audiencia Nacional de 16.11.2015 Rec. Contencioso-administrativo 270/2014 interpuesta contra la resolución del TEAC de 27.03.2014 RG 88-12, en el que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria en base a lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT, reproduciendo el fundamento jurídico cuarto de la sentencia recurrida, la responsabilidad establecida en este artículo exige 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.

d) Que la conducta del presunto responsable sea consciente, es decir, el conocimiento del plan en el que se participa.-

En la sentencia del Tribunal Supremo de 10.07.2012, recurso de casación 4802/2009, se recoge la definición de la naturaleza jurídica de la acción anti-vaciamiento contenida en el artículo 42.2.a) de la LGT:

"(...)El artículo cuya infracción se invoca, 135.1.a) de la LGT 1963, se enmarca en el seno del procedimiento de ejecución cuando se lleva a cabo el embargo de los bienes del deudor, contemplándose la posibilidad de establecer la responsabilidad solidaria en el «pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar», de, entre otras personas, las que fueren «causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba».

Sobre el alcance de este precepto legal nos hemos pronunciado en la sentencia de 24 de octubre de 2007 (recurso de casación para la unificación de doctrina 51/03) y en la mas reciente de 28 de noviembre de 2011 (recurso de casación núm. 4707/09), considerando que el artículo 131.5 de la Ley General Tributaria de 1963 se alza frente al régimen general de la responsabilidad tributaria, previsto en el artículo 37 de la propia Ley, como una norma específica de protección de la acción recaudadora, que puede afectar a deudas tributarias, pero también a otros ingresos de derecho público. Tal norma encuentra su fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y en la ejecutividad de los actos que lo integran, tratando de evitar conductas que obstaculicen o impidan aquella mediante disposición de los bienes embargados, en beneficio propio o de un tercero. Tal objetivo se alcanza exigiendo una responsabilidad específica, hasta el importe del valor de los bienes

y derechos que se hubieren podido embargar [hasta el límite del «importe levantado», decía el precepto antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, siendo la razón de ser del citado artículo 131.5 aquella que estriba en garantizar el cobro de la deuda, evitando que maniobras fraudulentas de distracción o la ocultación de los bienes perjudiquen, impidan o dificulten su realización (...)"

En la sentencia parcialmente reproducida se indica que se trata de un tipo de responsabilidad específica, que se alza frente a la regulada con carácter general, con fundamento en la presunción de legalidad del procedimiento de apremio y los actos que lo integran, para hacer frente o evitar conductas que obstaculicen o impidan la misma mediante la disposición de los bienes embargados o que pudieran embargarse en el procedimiento.

Los requisitos exigidos en este tipo de responsabilidad y que constituyen el **presupuesto de hecho de su exigencia** fueron objeto de análisis en el Acuerdo de declaración de responsabilidad dictado en 13.11.2013 a nombre de D. LGG en el cual la Administración Tributaria y que se describen a continuación.

A) Existencia de una deuda tributaria pendiente de pago.

La ocultación o transmisión de bienes exige que exista una deuda tributaria, la cual no es necesario que sea líquida y exigible; podría estar devengada y aún no liquidada al generarse por la realización del hecho imponible y ser de próxima liquidación. El precepto no exige la existencia de una actuación de cobro administrativa sino que basta que la ocultación o transmisión se realice en previsión de una posible actuación administrativa.

El Tribunal Supremo en sentencia de la Sala de lo Civil 1268/2001 de 28 de diciembre señala lo siguiente:

"(...)

con independencia de la determinación del momento en que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, resulta incuestionable que la sujeto pasivo del impuesto tenía conocimiento anticipado de que, con toda seguridad, resultaría a favor de la Hacienda Pública un crédito por una importante cantidad, y en atención a ello realizó los actos dispositivos, con la finalidad de que no se pudiera hacer efectiva la deuda tributaria sobre los bienes objeto de los mismos. Y si bien es cierto que la doctrina de esta Sala exige para que pueda prosperar la acción revocatoria o pauliana, encaminada a la rescisión de los contratos celebrados en fraude de acreedores, que el crédito a favor del actor, que le legitima para entablarla, sea anterior o preexistente a la fecha de los actos de disposición patrimonial tildados de fraudulentos (Sentencias, entre otras, de 13 de octubre de 1911, 27 enero 1962, 15 noviembre 1995, 15 septiembre 1997 y 30 de julio 1999), e incluso en algunas resoluciones se hace referencia explícita a la liquidez y exigibilidad del crédito (SS. 10 diciembre 1948 y 13 febrero 1992), sin embargo la propia doctrina de la Sala considera que se trata de una doctrina general (SS. 14 junio 1958, 11 noviembre 1993, 28 junio 1994, 28 noviembre 1997, 29 marzo y 11 octubre 2001) o como hipótesis ordinaria (S. 17 febrero 1986), pues, por excepción, cabe la posibilidad de abarcar créditos cuya exigibilidad, e incluso nacimiento, es posterior a la enajenación, aunque de evidente previsión con anterioridad al acto dispositivo, de ahí el propósito fraudulento que generó su realización.

(...)

cabe resumir la aplicación de la acción pauliana a créditos existentes pero no exigibles al tiempo de la enajenación fraudulenta, o incluso a los de próxima y segura o muy probable existencia, constituyen este previsible futuro el determinante de la actuación torticera del deudor, que mediante los actos dispositivos se coloca en situación de insolvencia en perjuicio de su acreedor"

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo 10/2005, Sala de lo Civil de 21 de enero; en relación a una responsabilidad solidaria es la Audiencia Nacional en sentencia de 8.06.2009 Rec. 739/2007 que, en un supuesto de responsabilidad solidaria del 131.5 LGT 1963, antecesor del 42.2.a) de la vigente LGT, señala en su Fundamento de Derecho Cuarto que

" (...)

El art. 131. 5 LGT dispone: "Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

- a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.
- b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.
- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes".

El art. 42.2 Ley 58/2003 establece que: "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 periodo 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.
- b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
- c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
- d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez reciba la notificación del embargo, colaboren o consienten en el levantamiento de aquellos".

El acuerdo de derivación se basa en el art. 131. a) "Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba".

Y en este caso existe una prueba indiciaria que supone la existencia de indicios acreditados. Por prueba de indicios la Jurisprudencia considera que es aquella que se dirige a demostrar la certeza de unos hechos - indicios- de los que pueden inferirse éstos y la participación por medio de un razonamiento basado en el nexo causal y lógico existente entre los hechos acreditados y los que se tratan de probar.

Y en el presente caso hay indicios probados, evidencias indiscutibles de esa colaboración para la ocultación maliciosa de 11 inmuebles propiedad de la entidad deudora a fin de ocultar su traba. Y esas evidencias indudables son desde luego la fecha en la que se produce la transmisión que es en un momento en que la deudora principal conoce el alcance de su deuda tributaria. Y por supuesto la relación familiar que existe entre ambas entidades que les ha permitido mantener efectuar ese negocio jurídico con la finalidad de sustraer bienes contra los que dirigirse perteneciente al deudor principal. Y debe destacarse que en la transmisión de esas 11 fincas se acuerda una forma de pago que no consta en la contabilidad de la deudora."

X CONSTRUCCIONES SL fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación, cuyo inicio tuvo lugar el 22.12.2010 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, que dieron lugar a actas del IVA y del Impuesto sobre Sociedades, así como a la incoación de los correspondientes expedientes sancionadores, tal y como consta especificado en el Antecedente de Hecho Primero. Las actas fueron firmadas en disconformidad y con fecha 31.01.2013, la Oficina Técnica emitió los oportunos acuerdos de liquidación notificados el 8.02.2013.

La entidad X CONTRUCCIONES era titular de los siguientes inmuebles:

- o Cuatro quintas partes indivisa de las fincas nº ..., ...y ...del Registro de la Propiedad de....
- o Fincas nº ..., ..., ..., ... y ...del Registro de la Propiedad de ...

Estos bienes inmuebles fueron transmitidos a sus administradores solidarios D. RGG y D. EGG, para sus respectivas sociedades de gananciales, por mitades iguales y proindiviso. El precio total de estas operaciones, especificado en el Antecedente de Hecho Primero (Pág. 3) se elevó a 691.200 euros cuyo precio se materializa en cuatro cheques por los compradores (dos cheques de 129.600euros y dos cheques de 216.000 euros. Pág.3) que nunca fue cobrado por la entidad vendedora de acuerdo con la información emitida por las entidades bancarias requeridas por la Dependencia Regional de Recaudación.

Los hitos más importantes de ocultación sucesiva y continuada del obligado tributario en el momento en el cual se están desarrollando las actuaciones de comprobación e investigación se pueden enumerar de la siguiente forma:

- 22.12.2010: notificación del inicio de las actuaciones inspectoras a X CONTRUCCIONES SL.
- 11.10.2011: notificación del acuerdo de ampliación de duración del procedimiento inspector.
- 20.10.2011: adquisición de NN SL por D. EGG y su cónyuge.
- 4.04.2012 venta de parte de los inmuebles de X CONTRUCCIONES SL. a D. EGG.
- 10.05.2012: nueva liquidación de la sociedad de gananciales de D. EGG.
- 10.05.2012: aportación de los inmuebles a la sociedad NN SL.
- 5.06.2012: donación de las participaciones sociales de NN SL titularidad de D. EGG. a sus hijos.
- 27-09.2012 suscripción de actas de disconformidad IVA y Sociedades
- 12.12.2012 notificación de rectificación del acta en disconformidad por el IVA
- 5.12.2012: cesión de participaciones sociales de NN SL realizada por D. EGG a sus hijos.
- 31.01.2013 dictado de los acuerdos de liquidación IVA y Sociedades.
- 8.02.2013 notificación de los acuerdos de liquidación.

La transmisión de los bienes inmuebles tuvo lugar con posterioridad a la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, siendo el periodo comprobado 2006 igualmente anterior a la transmisión, y con posterioridad a la notificación del acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento inspector, notificación que tuvo lugar el 11/10/2011. En la motivación del acuerdo de ampliación de actuaciones se indicaba que "esta inspección está realizando las comprobaciones necesarias para verificar la realidad material de los conceptos facturados en los ejercicios 2006 y 2007, para evitar una incorrecta deducibilidad de los gastos justificados por dichas facturas".

Con esta sucesión de hechos se corrobora que cuando la deuda fue liquidada y se inició la actuación de cobro, los bienes de mayor valor ya habían salido del patrimonio de la entidad deudora frustrando las expectativas de cobro de la Hacienda Pública.

Por ello, con respecto del primero de los requisitos exigidos para que la Hacienda Pública pueda iniciar un expediente de responsabilidad en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) LGT relativo a la existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión /ocultación, se ha de concluir que este requisito se entiende cumplido cuando las actuaciones de vaciamiento patrimonial se realizan cuando el obligado tributario está incurso en un procedimiento de comprobación tributaria por parte de la Hacienda Pública, sobre deudas devengadas en ejercicios pasados que se liquidarán posteriormente, y que van encaminadas a la distracción de los bienes de mayor valor patrimonial titularidad del obligado tributario ante la liquidación de una deuda completamente previsible.

B) La acción u omisión del presunto responsable consiste en causar o colaborar en la ocultación/transmisión de los bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo por causa de una deuda tributaria.

La principal oposición que se encuentra por parte del declarado responsable en este punto es que la ocultación o transmisión debe referirse a bienes o derechos que fueran propiedad del obligado al pago que era X CONTRUCCIONES SL y el negocio realizado por el cual se le ha imputado la responsabilidad a D. LGGo ha sido la cesión/donación de las participaciones de NN SL de las que era titular su padre, a su vez administrador solidario de la entidad deudora, participaciones que no pertenecían a la deudora principal.

Insiste el declarado responsable en sus alegaciones que esos bienes nunca hubieran podido ser embargados por la Hacienda Pública porque no eran titularidad del deudor, sino que pertenecían a D. EGG, su padre, que las había adquirido mediante la ampliación de capital de NN SL

Sin embargo, estas operaciones no pueden ser analizadas de forma aislada. Todas las actuaciones descritas forman parte de una operación que debe ser analizada en su conjunto puesto que no tiene ninguna finalidad económica salvo la de poner los bienes a buen recaudo para evitar la acción de cobro de la Administración Tributaria. El hecho de que existan varias operaciones que se concatenan entre sí y varios sujetos intervinientes, todos ellos unidos por vínculos familiares, pone de manifiesto un claro entramado cuya finalidad última es evitar el embargo de estos bienes pertenecientes en origen a la entidad inspeccionada para obstaculizar las acciones de cobro de los órganos administrativos.

La Audiencia Nacional ha confirmado resoluciones del TEAC en las cuales se ponía de manifiesto que el presupuesto habilitante de la responsabilidad no estaba constituido por un acto concreto sino por un conjunto de

ellos realizados en distintos momentos o en un proceso. La SAN de 16.03.2009 Rec. 423/2006 que confirma la resolución TEAC de 30.05.2007 RG 2445-05 en un supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 72 de la LGT 1963 en la que señala:

"(...)

Coincide esta sala con el TEAC en que es determinante en este caso el hecho debidamente acreditado de la existencia de una concreta forma de operar por parte de dicha familia consistente en crear empresas de forma sucesiva e incluso coetáneas en el tiempo, de modo que las mismas van dejando de ejercer su actividad (en vía muerta) y son sustituidas finalmente por la entidad recurrente; respondiendo todo a ello a un plan preconcebido y desarrollado a lo largo del tiempo."

En un supuesto similar, la SAN de 16.11.2009 Rec. 373/2007 confirma la resolución del TEAC de 18.07.2007 RG 3011-05 en el que también declaró conforme a derecho la responsabilidad dictada a una mercantil respecto de otra a la que sucedía sin que fuera obstáculo que entre una y otra interviniera una tercera que no fue declarada responsable perteneciendo todas ellas al mismo grupo familiar:

"(...) la particular circunstancia concurrente en este supuesto por la existencia de las tres empresas que quedaron reseñadas conviene hacer una serie de consideraciones, acogiendo en buena medida de los argumentos del TEAC. En la redacción de los artículos 72 de la Ley General Tributaria y 13 del Reglamento General de Recaudación se habla de sucesión, por lo que ha de entenderse el sucesor real, que en los casos donde no hay intención de eludir el pago de los tributos es el sucesor inmediato. Cuando el legislador se refiere a la sucesión en la actividad se está refiriendo al paso a persona distinta, no sólo por su apariencia jurídica al tratarse de otra sociedad, sino distinta en la propiedad de la misma, lo contrario sería entender que la Ley protege y fomenta el artificio societario como medio de eludir el pago de impuestos. En el presente caso, dada la vinculación entre las tres sociedades, es conforme a derecho entender que se produce sucesión en la actividad, de conformidad con los artículos citados, entre B, S. L. y M B, S.L., con el HOTEL D, S.A. En cuanto a la necesidad de que no se haya interrumpido la actividad, si partimos de considerar que la transmisión de la actividad entre las sociedades está ideada para eludir el cumplimiento de la obligación fiscal, ha de concluirse que no se ha interrumpido en ningún momento, excluyendo la interrupción estacional derivada de la propia actividad. (...)"

La Audiencia Nacional, en su sentencia de 26.05.2014 Rec. 157/2012 argumenta lo siguiente en su Fundamentos de Derecho Quinto, en un supuesto de responsabilidad solidaria basada en el artículo 131.5.a) de la LGT 1963 indicando:

"(...) la impugnación del declarado responsable al amparo del artículo 131.5.a) de la LGT , debe quedar circunscrita al denominado "presupuesto habilitante", es decir a si fue o no causante o colaborador en la ocultación maliciosa de bienes y "al alcance global de la responsabilidad". Y en este caso, ese hecho determinante de la colaboración surge de los hechos acaecidos.

En escritura de 6 agosto 2001, L compra las acciones de E y establece una serie de condiciones para la liquidación de la entidad E. Por su parte, la entidad S que adquirió el inmueble en donde se encontraba ubicado el Hotel M antes del 2 octubre 2001, fecha de la fusión por absorción inicia gestiones encaminadas a obtener licencias de obras, proyectos de construcción de viviendas, etc... El pago de la mayor parte del precio de las participaciones de E adquiridas por L se aplaza sin intereses al 30 noviembre 2001 y se realiza el 7 diciembre con el dinero de S.

La entidad L tenía como administrador solidario a D. B , esposo de la hoy recurrente, y a demás D. B junto con D. G , que es el administrador único de S, son administradores de la entidad P, además la actora está vinculada al administrador de S a través de la entidad BX de la que ambos son administradores. Además, la Administración señala que S opera normalmente a través de D. B , esposo de la actora. Parte del precio de la venta del inmueble a S se pagó con la asunción por parte de S de un préstamo de L. La entidad S el 3 diciembre 2001 firma contratos de venta de pisos en condiciones muy ventajosas a la actora y a su esposo, entre ellos el ático que compra Dª M . Todas las operaciones que se realizan tienen por objeto exclusivo que E se desprendiese del Hotel.

Resulta obvio que este conjunto de actuaciones desplegadas son pruebas acreditativas de la responsabilidad solidaria declarada de la actora, y esta responsabilidad requiere de la concurrencia de una deuda tributaria de la que la actora era concedora puesto que toda la actividad que se ha descrito anteriormente tendía a que E, deudora tributaria, se desprendiese de todo sus activos. Y en esa actuación ha colaborado D^a M con 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 posterior embargo. Y esa ocultación es la adquisición del ático que aún cuando se haya adquirido a Sotomar, no hay que olvidar que es la entidad que realmente se queda con el Hotel M mediante la sociedad interpuesta que se crea, L.

La ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba ha tenido lugar por causa imputable a la entidad recurrente, al evitar mediante su conducta que la Hacienda Pública tuviese conocimiento de determinados bienes y derechos de los que el deudor tributario era titular. Como señala el Abogado del Estado, la demandante realiza una interpretación parcial e interesada de los hechos tomados en consideración por la Administración tributaria, obviando aquellos que resultan especialmente relevantes con el objeto de cuestionar la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 131.5LGT pero que el acuerdo de derivación recoge con suficiente detalle y motivación."

En el caso que se describe en esta sentencia, D^a. M es declarada responsable solidaria de las obligaciones tributarias de la entidad L que a su vez, había comprado todas las acciones de E, deudora tributaria que se estaba desprendiendo de sus activos. Todas las actuaciones que se describen en la sentencia tienen como finalidad que E se desprendiera del inmueble y la recurrente colabora en esta conducta de ocultación de bienes impidiendo su embargo sin que haya una adquisición directa a la deudora principal. Con su conducta evita que la Hacienda Pública tenga conocimiento de bienes de los que el deudor era titular.

En el supuesto de X CONTRUCCIONES SL, tratándose de una responsabilidad tributaria por ocultación recogida en el artículo 42.2.a) LGT, son varios los sujetos (mercantiles, administradores, cónyuges, hijos...) los que han colaborado en su vaciamiento patrimonial, siendo esa responsabilidad una de las varias acciones existentes de protección del crédito público que, lo que trata, es de evitar conductas tanto dirigidas a impedir como a obstaculizar la efectividad del mismo.

La sentencia del Tribunal Supremo de 19.04.2003, recurso de casación 5327/1998 señala en su fundamento jurídico tercero:

" (...) Aparte, con carácter mixto, es decir afectando a la fase declarativa de sujeción pasiva o a la fase recaudatoria de sujetos responsables, esta Sala en sus sentencias de 26 de Mayo de 1994 y en la mas reciente de 24 de Septiembre de 1999 (Recurso de Casación nº 7687/1994), ha explicado que:

"" Con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma, conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo: a) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible (artículos 30, 31 y 32 de la Ley General Tributaria). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática. b) Establecimiento de la solidaridad en la sujeción pasiva, cuando dos o mas personas concurren en la realización del hecho imponible (art. 34 de la Ley General Tributaria). c) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (art. 37, 38, 39 y 40 de la Ley General Tributaria). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc). d) Incorporación de diversas garantías, como son la prelación de créditos (art. 71), hipoteca legal tácita (art. 73), afección real (verdadero derecho real de garantía de naturaleza administrativa (arts. 41 y 74), derecho de retención de las mercancías respecto de los impuestos que gravan su tráfico (art. 75) y, por último, avales bancarios, hipotecas o prenda sin desplazamiento en los supuestos de suspensión, fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias, líquidas, exigibles y vencidas (art. 77). La justificación de estas garantías es la de vigorizar el crédito tributario, utilizando a tal efecto instituciones traídas del Derecho de Obligaciones general."

En la sentencia del Tribunal Supremo de 10.07.2012 recurso de casación 4802/2009, tras exponer la naturaleza jurídica de la responsabilidad que se regula en el artículo 131.5 a) de la LGT 1963, precedente del artículo 42.2.a) de la LGT 2003, analiza conductas similares a las aquí estudiadas en las que se corrobora la procedencia de la declaración de este tipo de responsabilidad:

"(..) En el presente caso la conducta de los cónyuges don Constancio y doña Amalia pone de manifiesto la clara intención de transferir una parte significativa de su patrimonio inmobiliario a una sociedad formada por su núcleo familiar, lo que sin duda dificultaba la realización del pago de la deuda pendiente atribuida a los mismos.

La entidad recurrente se alza contra la citada conclusión manifestando que no concurren en el presente supuesto los elementos requeridos por el artículo 131.5.a) de la LGT 1963 para declarar la responsabilidad solidaria acordada contra ella, al considerar que no se ha probado la colaboración de la misma en la ocultación de bienes efectuada de manera maliciosa a fin de impedir el cobro de las deudas tributarias contraídas por los citados cónyuges, tesis que, de acuerdo con lo afirmado por la Sala de instancia, no podemos acoger por cuanto los hechos que han confluído en el presente supuesto hacen inviable, atendida su contundencia y relevancia, su estimación.

Por eso no podemos acoger como inocente el actuar de la entidad recurrente, pues como declara expresamente la Sala sentenciadora, los cónyuges, que además de administradores controlaban la mayor parte de su accionariado, también eran administradores de la entidad TOT MODA -deudora principal- razón por la que tenían pleno conocimiento de las actuaciones recaudatorias llevadas a cabo por la Administración Tributaria a fin de hacer efectivo el importe adeudado por TOT MODA que alcanzaba un importe total de 2.680.923,58 euros, actuaciones que se vieron interferidas por la iniciación por parte de don Constancio y doña Amalia de una serie de procedimientos de aumento de capital social de PROMOTORA GAVIR -en un periodo de seis meses se efectuaron dos- que llevaron a aquellos a adquirir la casi totalidad de las acciones emitidas bien por si mismos bien a través de sus hijos o entidades en la que estos eran participes, ampliaciones de capital que se vehicularon mediante la aportación de bienes inmuebles propiedad de ambos cónyuges y que eran valorados en un precio muy inferior al real.

Tanta casualidad no ha sido explicada de manera si quiera razonable por la entidad recurrente, pues es evidente que lo pretendido por don Constancio y doña Amalia fue distraer bienes sobre los que se podría haber hecho efectivo el pago de sus deudas tributarias. Sencillamente, los bienes pasan de ellos a una sociedad familiar integrada por ellos y sus hijos de la que los padres seguían teniendo el control. Constituida la misma en 1989, su objeto social resulta lo suficientemente amplio y genérico que toda actividad cabe encuadrarla dentro del mismo, resultando por tanto apropiada para ser utilizada como simple instrumento para descapitalizar a los deudores frente a la Administración Tributaria para evitar o hacer mas complicado el cobro de la deuda.

En consecuencia, ha quedado acreditado, como acertadamente puso de manifiesto la sentencia de instancia, que el cambio de titularidad del patrimonio inmobiliario fue urdido como una maniobra encaminada a perjudicar y dificultar la realización de las deudas contraídas por don Constancio y doña Amalia con la Administración, mediante la distracción de sus bienes. Esta conducta encaja en el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 131.5.a) de la Ley General Tributaria de 1963 .

(...)"

Ello lleva a la conclusión de que estas operaciones de vaciamiento patrimonial llevadas a cabo por los deudores pueden componerse de un solo negocio o acto concreto o estar inmersos en un proceso o concatenación de negocios realizados con la finalidad de desviar la actuación de cobro administrativa del deudor principal y también de las personas u obligados tributarios que pudieran ser responsables en primer nivel de las deudas descubiertas, como sería el caso de los administradores solidarios del deudor principal. De esta forma, con las sucesivas transmisiones y la transformación de los bienes inmuebles en otros bienes de más difícil realización, se incrementa la dificultad para la Administración de encontrar bienes susceptibles de embargo y su seguimiento en aras a exigir responsabilidades a los sujetos intervinientes, máxime cuando estas operaciones se realizan entre personas unidas por vínculos familiares y a través de negocios jurídicos en los cuales no puede acreditarse el pago del precio de los bienes ni responden a una causa de negocio que no sea la de blindar el patrimonio de la acción administrativa.

C) La acción/omisión del presunto responsable consiste en causar o colaborar en la ocultación, conducta que es consciente por conocer el plan en el que se participa, la cual constituye una causa directa del daño.

Una vez determinado que concurre el presupuesto de hecho de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT es preciso determinar si es posible la exigencia de esta responsabilidad a todos los sujetos intervinientes en estos negocios jurídicos complejos, por concurrir, no solo el tipo de conducta que se describe en la normativa, como es causar o colaborar en la ocultación de los bienes o derechos, sino también de actuar con una voluntad consciente.

Esta acción de ocultar o transmitir, o colaborar en dichas acciones, implica un acuerdo entre las personas que participan en esa actividad, actuación que viene presidida por la intención de impedir la actuación de cobro de la Hacienda Pública. Estos acuerdos han de suponer un concierto de voluntades entre dos o más personas, que puede ser conocido por terceros a través de una prueba directa, como podría ser la manifestación de los participantes, o por el medio de prueba de las presunciones judiciales admitidas como medio de prueba según el artículo 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, consistente en que, a partir de un hecho admitido o probado, el Tribunal, o en este caso el órgano administrativo 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.

En el caso que nos ocupa, a lo largo del procedimiento de recaudación no ha podido acreditarse que estas operaciones de venta hayan sido satisfechas por parte de sus administradores sociales. Posteriormente, la aportación de estos inmuebles a una nueva sociedad, creada expresamente con ese fin, consigue dificultar el ejercicio de acciones a la Administración, dificultad que se ve incrementada cuando las participaciones de la empresa son donadas a los hijos de los administradores. Y todas las personas intervinientes están unidas por una vinculación familiar. Todo ello permite llegar a la conclusión de la existencia de un acuerdo entre todas ellas para configurar una cadena de negocios jurídicos que tratan de evitar que la Hacienda Pública ejercite su acción de cobro sobre los inmuebles de los que era titular la entidad deudora principal y evitar también que el precio de la operación entre en el patrimonio de la sociedad que pueda ser embargado.

El ordenamiento jurídico permite a la Administración la imputación simultánea de responsabilidad solidaria a todos los intervinientes en una misma ocultación que ha consistido en sucesivas transmisiones de bienes, puesto que el artículo 35.7 LGT consagra la solidaridad tributaria en el supuesto de concurrencia de varios obligados tributarios en el mismo presupuesto cuando señala que " La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.(...)"

Así el artículo 106 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio de aplicación de los tributos (en adelante RGAT) señala

"Artículo 106 Actuaciones en caso de solidaridad en el presupuesto de hecho de la obligación

1. En el supuesto previsto en el artículo 35.7, párrafo primero, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones y procedimientos podrán realizarse con cualquiera de los obligados tributarios que concurren en el presupuesto de hecho de la obligación objeto de las actuaciones o procedimientos."

Así se ha manifestado la Doctrina TEAC en resoluciones como la de 20.12.2016 RG 3770/2016 indicando en su criterio que, "si existen varios responsables solidarios la Administración puede dirigirse contra cualquiera de ellos o contra todos ellos de manera simultánea. De manera que podrá haber tantas deudas como responsables solidarios a fin de garantizar el crédito tributario. Este principio puede extenderse a las medidas cautelares a fin de asegurar el importe de los distintos alcances de los acuerdos de declaración de responsabilidad que se dicten."

En su Fundamento de Derecho Quinto se expone lo siguiente:

"El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios o contra todos ellos simultáneamente. Las reclamaciones entabladas contra uno no serán obstáculo para las que posteriormente se dirijan contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo".

Por tanto, en el supuesto de responsables solidarios, el acreedor puede dirigirse a cualquiera de los deudores solidario y por el importe total de la deuda, al mismo tiempo que ello no impide que dicho acreedor pueda dirigirse posteriormente contra los demás, mientras no resulte cobrada la deuda por completo.

Situación que ha concurrido en este supuesto, donde la Administración se ha dirigido a los dos responsables solidarios por el importe total de la deuda del deudor principal en ambos casos (con el límite de los bienes ocultados), dictando a su vez las medidas cautelares para el cobro de la deuda declarada a dichos responsables. Medidas cautelares que por ello no infringen el principio de proporcionalidad. Máxime cuando el acreedor es la Hacienda Pública, produciéndose la extinción de la obligación cuando uno de los deudores solidarios pague la deuda, de conformidad con el artículo 1.145 del Código Civil.

Lo contrario, limitar a los responsables solidarios el alcance de las medidas cautelares a una parte importe de la deuda del deudor principal, al margen del alcance de los respectivos acuerdos de declaración, podría perjudicar gravemente el cobro del crédito tributario dado que la caducidad de un procedimiento de declaración, la anulación de algún acuerdo de declaración, o la anulación de alguna de las medidas cautelares, dejaría inerte a la Administración tributaria, si únicamente pudiera adoptar las medidas cautelares por una parte de la deuda del deudor principal, dado que la otra parte pudiera no ser cobrada.

(...)

El artículo 31.1 de la Constitución Española impone deberes al Legislador y a la Administración, como señala el Tribunal Constitucional en sentencia 233/2005 al afirmar que "el Legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias".

El deber de contribuir determina al mismo tiempo el consiguiente interés en la justa recaudación, ya que "la aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el artículo 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional", en palabras del Tribunal Constitucional, sentencia 182/1997.

Los artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española fundamentan el privilegio de autotutela y de atribución de potestades a la Administración tributaria al servicio del interés general en una justa recaudación de las deudas tributarias (SSTC 85/1983 y 76/1990). Este interés general en el ámbito tributario, interés en la justa recaudación, determina que "la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y éste no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución", como señala el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de abril de 2010.

En los citados artículos 31.1 y 103 de la Constitución Española encuentran su fundamento la existencia de una serie de privilegios o prerrogativas a favor de la Administración Pública, y también de la tributaria, que la sitúan en una especial posición jurídica frente a los obligados tributarios, dada su vocación de servicio al interés general (STC 23/1997). Posición a favor de la Hacienda Pública por el impago de los tributos, a fin de evitar riesgos en el funcionamiento del sistema tributario (STC 76/1990).

Es el legislador quien en cumplimiento de un deber constitucional, ha habilitado "las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias" (SSTC 233/2005 y 195/1994, en materia de recaudación, en el mismo sentido ATC 7/2007).

La Administración tributaria no solamente ostenta dichas potestades sino que, además, está obligada a ejercitarlas (STS de 18 de junio de 2004), respetando el cuadro de garantías para los ciudadanos, radicadas en último extremo, en la titularidad de derechos fundamentales.

Por tanto, podemos concluir que en los artículos 31 y 103 de la Constitución Española se sitúan el anclaje constitucional del principio de autotutela y de la atribución de potestades a la Administración tributaria, entre las cuales está la posibilidad de acordar las medidas cautelares oportunas."

Debemos traer a colación también la resoluciones de 26.10.2007 dictada por el TEAC en Unificación de criterio RG 6425/2016 en la cual la cuestión que se plantea 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 las 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 indicios.

El criterio que se extrae de esta resolución señala que " 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."

Otra cuestión que debe aclararse en este recurso es la ausencia de carácter sancionador del procedimiento de declaración de responsabilidad regulado en el artículo 42.2 LGT. La Hacienda Pública protege los créditos de naturaleza pública con distintas formas de aseguramiento y para su cobranza ostenta las prerrogativas que se reconocen en las leyes. En concreto, en la LGT se contemplan bajo la rúbrica "garantías de la deuda tributaria" un conjunto de medidas de aseguramiento y reforzamiento del crédito tributario (derecho de prelación, hipoteca legal tácita, afección de bienes y derecho de retención) Junto con estas medidas se incluyen otras que, sin ser garantías jurídicamente, están encaminadas al aseguramiento del cobro del crédito tributario como son las medidas cautelares y la responsabilidad tributaria.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 27.06.2017, Rec. 433/2016, analiza este tipo de responsabilidad solidaria y declara que la legislación tributaria ha regulado de forma autónoma la figura del responsable, que es un auténtico obligado tributario y que podrá responder, en los términos establecidos en las leyes tributarias, con carácter solidario o subsidiario. Es una figura que, como ha señalado la jurisprudencia constituye una garantía mas, del crédito tributario. El Tribunal Supremo se pronuncia en su Fundamento de Derecho Noveno de la siguiente forma ante las alegaciones presentadas:

"NOVENO. Considera en el fundamento jurídico noveno que existe infracción de los derechos y garantías del derecho sancionador, con infracción de los artículo 127 y 129 de la Ley de Procedimiento Administrativo.

El motivo debe ser rechazado por genérico y porque no estamos ante una sanción, por mucho que la derivación de responsabilidad le parezca así al recurrente."

De todo lo expuesto hasta el momento se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- El artículo 42.2.a) de la LGT regula un tipo de responsabilidad solidaria cuyo presupuesto de hecho exige una serie de requisitos consistentes en a) existencia de una deuda tributaria pendiente de pago b) ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de eludir el embargo c) acción u omisión del presunto responsable en la consistente en causar o colaborar en la ocultación que se la causa del daño y d) que la conducta del presunto responsable sea consciente.

- La responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2 de la LGT no tiene carácter sancionador puesto que se configura, junto con otras medidas de aseguramiento para el cobro reguladas legalmente, como una garantía del crédito tributario

- Las actuaciones de ocultación o transmisión de bienes del deudor pueden consistir en un acto o negocio jurídico o varios. Tal y como ha señalado el TEAC en unificación de criterio puede tratarse de una "transmisión compleja de bienes o derechos". Estas operaciones o negocios jurídicos pueden realizarse de manera simultánea o sucesiva de manera que para determinar si es está ante una responsabilidad de las reguladas en el artículo 42.2.a) LGT es necesario analizar todo el proceso en su conjunto y también las relaciones entre los intervinientes.

-No es necesario que el responsable haya intervenido formalmente en todas las fases del proceso pero ha de acreditarse por la Administración que conocía o debía conocer que de este comportamiento podrían derivarse perjuicios para la Hacienda pública pudiendo realizarse la acreditación de este conocimiento a través de pruebas indiciarias y presunciones.

-Los bienes inicialmente susceptibles de embargo pueden sufrir modificaciones a lo largo de todo el proceso de ocultación puesto que en la mayoría de estas operaciones, con el fin de vaciar patrimonialmente a los deudores principales, suelen ser objeto de aportación por parte de sus titulares a entidades creadas ex profeso para ser depositarias de estos bienes, y la contraprestación a estas aportaciones se materializa en títulos

representativos del capital de estas sociedades meramente patrimoniales, los cuales son bienes embargables para la Administración pero de más difícil realización.

En virtud de lo expuesto cabe concluir que la ocultación o transmisión a que se refiere el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, puede estar constituida no solo por un acto o negocio jurídico sino por varios que pueden llevarse a cabo tanto de manera simultánea como sucesiva, por un solo responsable o por varios, por lo que para determinar si se produce o no el supuesto de responsabilidad solidaria será necesario el análisis de todo el proceso en el que la ocultación se efectúa, en el que además se pueden producir modificaciones en el sentido de que la ocultación se produzca también en la transmisión de los títulos de propiedad que representen los bienes que con anterioridad salieron del patrimonio del deudor principal.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

ACUERDA

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio:

La ocultación o transmisión a que se refiere el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, puede estar constituida no solo por un acto o negocio jurídico sino por varios que pueden llevarse a cabo tanto de manera simultánea como sucesiva, por un solo responsable o por varios, por lo que para determinar si se produce o no el supuesto de responsabilidad solidaria será necesario el análisis de todo el proceso en el que la ocultación se efectúa, en el que además se pueden producir modificaciones en el sentido de que la ocultación se produzca también en la transmisión de los títulos de propiedad que representen los bienes que con anterioridad salieron del patrimonio del deudor principal.

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