

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

Referencia: NFJ079065

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 23 de septiembre de 2020

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 970/2019

**SUMARIO:**

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

*Posibilidad de declarar responsabilidad solidaria cuando el devengo de las deudas es posterior a los actos de ocultación. Recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida se centra en determinar si constituye o no requisito de la responsabilidad solidaria regulada en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), el que la ocultación que constituye su presupuesto de hecho se lleve a cabo con posterioridad al devengo de las deudas que se incluyen en el alcance de la primera. Dicho con otras palabras, se trata de determinar si es posible la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) en aquellos supuestos en los cuales el devengo de las deudas que constituyen su alcance se produce con posterioridad a los actos de ocultación.

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: ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba; acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación; y 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 sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio.

Por tanto y en relación a la cuestión que nos ocupa, el art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT) no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad.

Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando el acto de despatrimonialización se produzca antes del devengo de la deuda, aunque en ese caso siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 42.

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

Código Civil, arts. 1.111 y 1.291.

En Madrid, 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 (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, de 28 de junio de 2018, recaída en la reclamación nº 39/00372/2017 interpuesta frente a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. Mediante acuerdo de fecha 11 de julio de 2016 y después de la instrucción del correspondiente procedimiento, la Dependencia Regional de Recaudación de Cantabria de la Agencia Tributaria, declaró a Don B responsable solidario de las deudas tributarias de M, S.L., al amparo de lo dispuesto en el art. 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con un alcance de 88.169,90 euros, según el siguiente detalle:

CONCEPTO/PERIODO	PRINCIPAL	REC APREMIO	INGRESADO	PENDIENTE
4T 2008 MOD.300	30.483,04	6.096,61	36.579,65	
INTERESES DEMO IVA 4T/08	5.615,51			5.615,51
3T 2009 MOD.303	9.408,04	1.881,61	3.354,14	7.935,51
4T 2009 MOD.303	9.044,00	1.808,80		10.852,80
1T 2010 MOD.303	11.538,02	2.307,60	1.701,34	12.144,28
2T 2010 MOD.303	31.430,00	6.286,00		37.716,00
3T 2010 MOD.303	10.400,00	2.080,00		12.480,00
2T 2011 MOD.303	900,00	180,00		1.080,00
4T 2010 110-IRPF-RET TRAB	307,94	61,59	23,73	345,80
<b>TOTAL</b>				<b>88.169,90</b>

Del acuerdo de declaración de responsabilidad se deducen los hechos siguientes:

- a) La sociedad deudora principal, M, S.L., fue constituida el 6 de julio de 2004 por Don E y Don B, al 50%. El primero fue designado administrador único hasta el 25 de mayo de 2006 en que pasó a serlo Don B.
- b) El 9 de enero de 2009, Don B cesó como administrador y vendió sus participaciones a Don E, que asimismo se convirtió en administrador único.

En el acuerdo de declaración de responsabilidad se dice también lo siguiente:

### TERCERO. PRESUPUESTOS FACTICOS DE LA DERIVACION DE RESPONSABILIDAD.

Primero. En el 2008 la Entidad M SL comienza a generar deudas con la Hacienda Pública, entre otras, el 4º trimestre del 2008 de Impuesto sobre el Valor Añadido que se cancela por ingreso el 16/10/15 como resultado de varias actuaciones de embargo resultando una liquidación de intereses de demora por importe de principal de 5.615,51euros pendientes de ingreso, 3º y 4º trimestre de IVA de 2009, 1º, 2º y 3º trimestre de IVA y 4º trimestre del modelo 110-IRPF Retenciones de trabajo del 2010, 2º trimestre de IVA de 2011.

En el 2007 M declara ventas en el 347 por importe total de 897.896,00euros, en el 2008 por importe total de 1.068.899,14euros y en el 2009 por importe total de 421.794,00euros. En el 347 presentado respecto de las compras las únicas que declara en 2007 y en 2008 es a G SL, (...), por importe de 777.736,79euros y 568.850,77euros, respectivamente. En 2009 no declara compras.

Segundo. (.....).

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

(.....)

### TERCERO. APLICACIÓN DE LA NORMA A LOS HECHOS PROBADOS.

El artículo 42.2.a) de la LGT configura un supuesto de responsabilidad solidaria que contraen los que, a través de determinados comportamientos, son causantes o colaboran en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. El término ocultación, más allá de su concepción usual, hace referencia a toda actividad que implique el desprendimiento material o jurídico del patrimonio del deudor, constituyendo el supuesto más inmediato la transmisión de los bienes y derechos del patrimonio del deudor al de un tercero. En definitiva, lo que se viene a identificar con el término ocultación es cualquier salida neta del patrimonio del deudor.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico - Administrativo Central, entre otras, en Resolución a recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, número 205/2009, de 24 de febrero, que fija los requisitos para la exigencia de este tipo de responsabilidad solidaria, y fundamenta que "la ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de éstos, para evitar responder con ellos (...)".

La conducta del causante o colaborador ha de ser tendente a frustrar la efectividad de la actuación administrativa. Los hechos y circunstancias sucintamente expuestos han constituido fundamento fáctico suficiente para acordar el 18 de mayo de 2016 el inicio del procedimiento de derivación al Sr. B, por entenderse la existencia de elementos de prueba de entidad suficiente como para considerar que las salidas de efectivo realizadas, entre el 2007 y 2008, por el socio al 50%, Sr. E, siendo administrador único y socio al 50% de esta Entidad el Sr. B, no tuvieron otra causa sino la ocultación de los bienes del deudor para impedir su traba por la Administración tributaria. La conducta imputable al Sr. B es subsumible dentro del concepto "causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago", bienes o derechos susceptibles de traba, expresión que ha de entenderse no como la mera desaparición física de los bienes o derechos sino como la imposibilidad de proceder al embargo por parte de la Hacienda Pública, al quedar los bienes o derechos fuera de la esfera de disponibilidad del deudor principal. Como consecuencia de las operaciones descritas en el punto Tercero de los Antecedentes, la capacidad patrimonial de M, SL se ha visto mermada, ya que se han detruido 132.000,00euros de la cuenta titularidad del deudor a la Hacienda Pública por uno de los socios, siendo administrador único de esta Entidad el Sr. B.

2. Disconforme con la declaración de responsabilidad, notificada el día 21 de julio de 2016, Don B interpuso recurso de reposición, que fue desestimado por acuerdo de 4 de octubre de 2016, notificado el siguiente día 19, del que se recoge lo siguiente:

SEPTIMO. Alega el recurrente que desde enero de 2009 no es administrador de la mercantil M, SL, que dicho cese se inscribió en el Registro Mercantil, que "la mercantil cuando cesa quien suscribe no era una empresa fallida", que "en la presentación y en los datos obrantes en la declaración del Impuesto de Sociedades de M, SL, del ejercicio 2008, (ejercicio en el que cesó como administrador... Se puede contrastar en los datos, reiteramos no impugnados ni revisados por la Hacienda a la que nos dirigimos, que la empresa mantenía al cierre del ejercicio 2008, unas existencias valoradas en 2,718.941,33 euros y un patrimonio neto de 134.968,32 euros" y que no se acredita en el expediente que esta sea una empresa fallida y que se debió aplicar el art. 43.1.g) y 43.1.h) de la L.G.T. Procede el rechazo de las referidas alegaciones por los siguientes motivos:

- No se discute en el acuerdo de declaración de responsabilidad el cese del recurrente como administrador en enero de 2009, no siendo relevante al presente supuesto de derivación de responsabilidad la inscripción o no en el Registro Mercantil porque el fundamento de la derivación se encuentra en hechos acaecidos en fecha anterior a dicho cese, octubre de 2007 (se detraen 27.000,00euros) y noviembre de 2008 (se detraen 105.000,00euros), momento en el que el Sr. B sí era administrador único de M y como tal debió controlar las salidas de efectivo de la cuenta bancaria titularidad de esta Sociedad y el destino de estos fondos, pues aunque el recurrente alega que en el activo de la sociedad había unas existencias de 2,718.941,33 euros y un patrimonio neto de 134.967,32euros; sin embargo, cuando a escasos dos meses después de las últimas salidas de dinero de la cuenta bancaria de M, SL (noviembre de 2008) el Sr. B vende su 50% de participación en la referida empresa a su socio Sr. E, el 9 de enero de 2009, según escritura pública otorgada ante el Notario de M, D. ..., número XXX de su Protocolo, a la que se refiere el Apartado c) del Antecedente de Hecho Primero del acuerdo de derivación de responsabilidad, no lo hace por su valor teórico, es decir conforme a este patrimonio neto declarado, sino que

vende sus mil seiscientas (1.600) participaciones, números 1.601 al 3.200 (de un capital social total de 3.200 participaciones y 3.200 euros de valor nominal) sino por su valor nominal, en concreto por 1 euros la acción, y así se hace constar en el apartado Segundo de dicha escritura "El precio de esta venta es el total y alzado de MIL SEISCIENTOS EUROS (euros 1.600). Dicha cantidad declara la parte vendedora tenerla recibida de la compradora con anterioridad a este acto, por lo que según actúa otorga la más eficaz y absoluta carta de pago".

- Y no es menos cierto que en esa declaración del Impuesto Sociedades de 2008 presentada, que suscribe el recurrente, se reconoce dentro del pasivo de M deudas con entidades de crédito por importe de 2.379.700,00euros con unos gastos financieros en dicho ejercicio de 151.723,00euros. Y consta en el expediente administrativo tramitado que, el 17 de junio de 2011, en contestación a requerimiento de designación de bienes para el cobro de la deuda tributaria de fecha 7 de junio de 2011, notificado a M el 09-06-2011, esta empresa envía relación detallada de los bienes y derechos que componen su patrimonio, y todos, salvo las Fincas registrales RRRRR, ZZZZ, TTTT y UUUU del Registro nº 2 de M, se encuentran gravados con una hipoteca a favor de la Entidad **Banco W (W)** constituida en escritura autorizada por el Notario de M, D. ..., el día 25 de abril de 2006, inscrita el día 3 de junio de 2006, rectificada en cuanto al valor de tasación según escritura otorgada el día 30 de septiembre de 2008 ante el Notario de M, D. ..., inscrita el día 29 de octubre de 2008, inscripción Nº 2ª. Bienes que, salvo las plazas de garaje o aparcamiento cuyos gravámenes de responsabilidad afecta hacían un valor de realización nulo, fueron objeto de tres diligencias de embargo de bienes inmuebles cuya tramitación en subastas finalizó con un valor de realización nulo por ser las cargas superiores a la valoración. Únicamente se obtuvo valor de realización por un terreno en N, urbana finca registral RRRRR del Registro de la Propiedad de M Nº2 que se adjudicó en subasta por importe de 27.349,35 euros y por dos de las tres plazas de garaje libres de cargas embargadas, fincas ZZZZ y TTTT del Registro nº 2 de M, que se adjudicaron en gestión directa por unos importes de 3.000,00 y 2.552,00 euros, respectivamente.

- Respecto a que no se acredita en el expediente administrativo que dicha empresa sea fallida el Fundamento de Derecho del presente acuerdo de derivación de responsabilidad es el artículo 42.2, letra a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dicho artículo en su apartado 4 establece que "El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley" que no exige la previa declaración de fallido del deudor principal. Y el rechazo de esta alegación enlaza con la realizada por el recurrente relativa a que "se debió aplicar el art. 43.1.g) y 43.1.h) de la L.G.T.", supuestos de responsabilidad subsidiaria para los cuales el artículo 176 de la LGT relativo al procedimiento para exigir la responsabilidad subsidiaria establece que "Una vez declarados fallidos el deudor principal y, en su caso, los responsables solidarios, la Administración tributaria dictará acto de declaración de responsabilidad, que se notificará al responsable subsidiario". Y es por lo que esta Administración Tributaria ha iniciado este procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria porque antes de continuar la gestión recaudatoria de la deuda tributaria con los responsables subsidiarios previamente ha de haber declarado fallido al deudor principal y a los responsables solidarios.

OCTAVO. En relación a las alegación realizada de que "no se ha beneficiado en forma alguna de los cargos de la cuenta bancaria del año 2007 y 2008, ni ha sido el autor o mandante de dichas disposiciones" y que no puede existir ocultación o transmisión de bienes y derechos en evitación del pago de una deuda, cuando, ni tan siquiera existe la deuda, ni se ha devengado el derecho de cobro a favor de Hacienda, hay que decir que el artículo 42.2.a) de la LGT configura un supuesto de responsabilidad solidaria que contraen los que, a través de determinados comportamientos, son causantes o colaboran en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

En esta disposición se regula un tipo de responsabilidad con naturaleza y características propias que le diferencian del resto de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria pues, en este caso, la responsabilidad que se exige no deriva propiamente de la existencia de una deuda de un obligado al pago, sino que tiene su origen específico en la concurrencia de determinadas conductas que impiden la ejecución sobre el patrimonio de un deudor y, por ello, su objeto inmediato es el de resarcir a la Administración tributaria del perjuicio económico que dichas conductas le hayan podido causar.

En el presente caso debemos estudiar la aplicabilidad del supuesto de responsabilidad previsto en el citado y transcrito artículo 42.2.a) de la LGT de 2003. La responsabilidad solidaria establecida en este artículo tiene su fundamento último en la responsabilidad por actos ilícitos que tiene su origen en lo establecido en el artículo 1902 del Código Civil. En este caso, el daño no es otro que el perjuicio de la acción de cobro, que se vea imposibilitada, o al menos obstaculizada, por la conducta del recurrente.

Si analizamos el tipo de responsabilidad transcrito observamos que en su primera parte establece los requisitos objetivos del mismo, consistentes en la necesidad de que el presunto responsable haya causado o colaborado en que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Y en su segunda parte establece un requisito subjetivo, cual es que tal ocultación o transmisión se haya verificado con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Si no concurre cualquiera de estos requisitos, la declaración de responsabilidad será improcedente.

Los conceptos de causante o colaborador en la realización de una conducta ilícita han sido acuñados en el ámbito de nuestro Derecho Penal y más tarde han sido trasladados a otras esferas, como al derecho sancionador administrativo o la responsabilidad tributaria. Por ello, para analizar qué se entiende por causante o colaborador es conveniente acudir a los conceptos del ámbito del Derecho Penal para, con posterioridad y con las matizaciones necesarias al no encontrarnos en un ámbito penal ni sancionador, aplicarlos al ámbito de la responsabilidad tributaria.

Como causantes o colaboradores en realización de un ilícito, según nuestro Derecho Penal, pueden entenderse: 1º Todas las personas que toman parte directa en la realización de la actuación ilícita. 2º Quien utilice fuerza sobre la persona que realice materialmente la actuación antijurídica. 3º Los sujetos que hayan inducido o instigado la realización de los hechos constitutivos de la actuación antijurídica. 4º Quien tenga la consideración de colaborador necesario y la de cómplice.

En segundo lugar es necesario que se produzca la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago. Como señaló este Tribunal Central en su resolución de 25 de junio de 2008, recaída en el recurso de alzada RG 1090/2007 (Fundamento de Derecho Tercero), "el concepto de ocultación a los presentes efectos no significa que el objeto desaparezca, lo cual es imposible, o se desconozca quién es su titular, porque no se puede hacer una compraventa en la que sólo exista el vendedor. Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente". Asimismo, en la resolución de este Tribunal Central de 10 de marzo de 2009 recaída en el recurso de alzada RG 2416/2007 (Fundamento de Derecho Segundo) se señala que "El concepto de ocultación a los presentes efectos no significa necesariamente que el inmueble salga del círculo patrimonial de los deudores principales (no presuntos deudores). Lo que significa este concepto es que el bien susceptible de embargo se ponga fuera del alcance de la Administración tributaria - al cambiar su titularidad-, de manera que no pueda llevarlo a cabo directamente". Por lo tanto, lo esencial en los conceptos de ocultación o transmisión es que la actividad desarrollada que se integra en el presupuesto de hecho de la responsabilidad impida a la Administración tributaria la actuación recaudatoria que de otro modo hubiese podido realizar. En este sentido, el diccionario de la Real Academia Española define ocultar en su primera acepción como "Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista", por lo que siempre que se "esconda" o "tape" el bien o derecho, en el sentido de que se haga inaccesible a la actuación de la Administración tributaria, se habrá producido una ocultación.

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

Por lo tanto, este supuesto de responsabilidad exige acreditar que se ha actuado de forma intencionada, con voluntad de impedir la actuación de la Administración tributaria que de esta manera se verá imposibilitada de trabar bienes o derechos del deudor, bien porque han salido de su esfera patrimonial, pasando a ser formalmente de titularidad de otras personas, bien porque sencillamente se han ocultado, haciéndose imposible que sean alcanzados por la Administración tributaria.

Pero además la ocultación o transmisión debe llevar anidada una actuación de vaciamiento patrimonial, dado que si la transmisión no supone tal vaciamiento, (en la práctica totalidad de los casos la ocultación sí conllevará el vaciamiento patrimonial) sino la mera modificación de la composición del patrimonio, no podremos hablar de una conducta antijurídica por cuanto lo único que se habrá producido es el cambio real de un bien o derecho por otro distinto. Si el bien o derecho que ingresa en el patrimonio del obligado al pago también puede ser objeto de la actuación recaudatoria de la Administración tributaria en términos similares a los que podría haberlo sido el que sale, no podrá concluirse que la transmisión ha sido realizada con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Ello no significa que toda transmisión que suponga el ingreso de un bien o derecho

en el patrimonio del deudor excluye la existencia de responsabilidad, dado que si el bien que ingresa presenta mayores dificultades o impedimentos para la actuación de la Administración tributaria, podrá haberse producido el vaciamiento patrimonial señalado a pesar de la entrada de un bien o derecho en el patrimonio del obligado al pago.

Al mismo tiempo, cabe señalar, que 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.

Por otra parte, 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 consume 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."

Y respecto al momento en que se pueden realizar conductas que incurran en el presupuesto de responsabilidad que estudiamos, este Tribunal Económico Administrativo Central, entre otras en la resolución 205/2009, de 24 de febrero de 2009, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, ha declarado que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 135.1 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual artículo 42.2.a) de la LGT de 2003), "alcanza a los hechos producidos con anterioridad a que se dicte el embargo o, en su caso, a la liquidación de las deudas". Dicho criterio se basa en que la obligación de pago nace para el deudor "con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación". Y en este sentido el Tribunal Supremo es su sentencia de 21 de septiembre de 2016, STS 4115/2016, que a su vez remite a su sentencia 450/2006, de 26 de julio en la que tuvo ocasión de señalar que "la responsabilidad que deriva del apartado 5 del artículo 131 de la Ley General Tributaria, es evidente que sólo puede acordarse una vez iniciado el procedimiento de apremio, pero en el supuesto que es aplicado en el caso enjuiciado -el previsto en la letra a)-, no resulta exigible que los hechos que sirva de presupuesto al acuerdo de responsabilidad hayan de ser necesariamente posteriores al procedimiento de apremio y a la práctica del embargo, al contrario, lo normal será que la conducta que motiva la responsabilidad solidaria en el supuesto de la letra a) del apartado 5 del artículo 131, sea anterior a dichos momentos, pues la ocultación tiene específicamente como finalidad la de impedir la traba de bienes o derechos del obligado al pago. Por otra parte no puede sino rechazarse la afirmada "inexistencia de deuda desde un punto de vista formal", puesto que es la realización del hecho imponible lo que origina el nacimiento de la obligación tributaria, por lo que no cabe confundir nacimiento de la deuda o devengo de la misma -cuya fecha es anterior a la venta- con liquidación".

La colaboración exigida en el precepto para declarar la responsabilidad resulta evidente si tenemos en cuenta que el Sr. B era administrador único y propietario al 50% de M, que conocía la situación patrimonial de esta sociedad, la cual según se hace constar en el Apartado Tercero de los antecedentes de Hecho en el 2007 había declarado ventas en el 347 por importe total de 897.896,00euros, en el 2008 por importe total de 1.068.899,14euros y en el 2009 por importe total de 421.794,00euros y respecto de las compras las únicas que

declara en 2007 y en 2008 es a G, SL, (.....), sociedad vinculada (administrador único y socio único Sr. E) y constructora de sus viviendas, por importe de 777.736,79euros y 568.850,77euros, respectivamente. En 2009 no declara compras. En el 2007 y 2008 esta Sociedad estaba soportando un IVA como consecuencia de la construcción de algunas de sus viviendas, con el que compensar el IVA procedente de sus ventas, y no obstante ya empieza a generar deuda por IVA (4T/2008), pero finalizadas estas en 2008, ya a partir de este ejercicio se comenzó a generar IVA repercutido que debió ingresar en la Hacienda Pública. Además el recurrente era conocedor de la situación financiera de la entidad por cuanto que como se ha desarrollado en el Fundamento de Derecho Anterior en la propia declaración del Impuesto Sociedades de 2008 presentada se reconoce dentro del pasivo de M deudas con entidades de crédito por importe de 2.379.700,00euros con unos gastos financieros en dicho ejercicio de 151.723,00 euros. Y en relación a la alegación de que en el activo de la sociedad había unas existencias de 2,718.941,33 euros y un patrimonio neto de 134.967,32 euros; situación que hacía que la empresa no fuera fallida a la fecha de su cese, sin embargo, cuando a escasos dos meses después de las últimas salidas de dinero de la cuenta bancaria de M, SL (noviembre de 2008) el Sr. B vende su 50% de participación en la referida empresa a su socio Sr. E, el 9 de enero de 2009, según escritura pública otorgada ante el Notario de M D. ..., número XXX de su Protocolo, a la que se refiere el Punto c) del antecedente de Hecho Primero del acuerdo de derivación de responsabilidad, no lo hace por su valor teórico, es decir conforme a este patrimonio neto declarado, sino que vende su participación en la empresa a su socio, el mismo que había realizado y se había beneficiado de las salidas de efectivo de la cuenta bancaria de M, por su valor nominal, en concreto por 1euros la acción, y así se hace constar en el apartado Segundo de dicha escritura "El precio de esta venta es el total y alzado de MIL SEISCIENTOS EUROS (euros 1.600). Dicha cantidad declara la parte vendedora tenerla recibida de la compradora con anterioridad a este acto, por lo que según actúa otorga la más eficaz y absoluta carta de pago". El Sr. B era conocedor de esta situación patrimonial y financiera de la empresa y consciente de que con estas salidas de dinero de la cuenta de W titularidad de M se estaba mermando la capacidad de la misma para hacer frente a las deudas con la Hacienda Pública que ya se estaban generando cuando él aún era administrador de la empresa, 4T/IVA/2008, y que podía prever se continuarían generando dada su situación económica, financiera y su propia valoración de la misma a la hora de vender su participación a su socio como ya se ha explicado más arriba.

En el presente caso se cumplen los requisitos objetivos citados en el fundamento de derecho anterior, dado que se produce la transmisión u ocultación de un bien o derecho del obligado al pago, ya que un saldo en cuenta corriente titularidad del mismo sale de la esfera de su patrimonio y queda fuera de la posibilidad de ser trabado para satisfacer las deudas de la Hacienda Pública. El término ocultación, más allá de su concepción usual, hace referencia a toda actividad que implique el desprendimiento material o jurídico del patrimonio del deudor, constituyendo el supuesto más inmediato la transmisión de los bienes y derechos del patrimonio del deudor al de un tercero. En definitiva, lo que se viene a identificar con el término ocultación es cualquier salida neta del patrimonio del deudor.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico - Administrativo Central, entre otras, en Resolución a recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, número 205/2009, de 24 de febrero, que fija los requisitos para la exigencia de este tipo de responsabilidad solidaria, y fundamenta que "la ocultación comprende cualquier actividad que distraiga bienes o derechos, ya sea por desprendimiento material o jurídico de éstos, para evitar responder con ellos (...)".

La conducta del causante o colaborador ha de ser tendente a frustrar la efectividad de la actuación administrativa. Los hechos y circunstancias sucintamente expuestos han constituido fundamento fáctico suficiente para acordar el 18 de mayo de 2016 el inicio del procedimiento de derivación al Sr. B, por entenderse la existencia de elementos de prueba de entidad suficiente como para considerar que las salidas de efectivo realizadas, entre el 2007 y 2008, por el socio al 50%, Sr. E, beneficiario de las mismas, siendo administrador único y socio al 50% de esta Entidad el Sr. B, no tuvieron otra causa sino la ocultación de los bienes del deudor para impedir su traba por la Administración tributaria. La conducta imputable al Sr. B es subsumible dentro del concepto "causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago", bienes o derechos susceptibles de traba, expresión que ha de entenderse no como la mera desaparición física de los bienes o derechos sino como la imposibilidad de proceder al embargo por parte de la Hacienda Pública, al quedar los bienes o derechos fuera de la esfera de disponibilidad del deudor principal. Como consecuencia de estas operaciones la capacidad patrimonial de M, SL se ha visto mermada, ya que se han detruido 132.000,00euros de la cuenta titularidad del deudor a la Hacienda Pública por uno de los socios, siendo administrador único de esta

Entidad el Sr. B. Con fecha 8 de junio de 2016 se notificó al recurrente el inicio de la derivación de responsabilidad con su puesta de manifiesto y trámite de audiencia y el mismo ni compareció ni ha realizado alegaciones.

NOVENO.(.....).

#### Segundo:

Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuso Don B la reclamación nº 39-00372-2017 ante el TEAR de Cantabria (TEAR, en adelante), que fue estimada por resolución de 28 de junio de 2018, en la que se razona lo siguiente (la negrita es nuestra):

CUARTO. El artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria no acota temporalmente el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. En este sentido debe señalarse que desde que se realiza el hecho imponible el ordenamiento sujeta al obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo lo constituye la prestación material de la obligación tributaria, es decir, la obligación de pago de la deuda nacida. La deuda tributaria está, por tanto, pendiente desde su mismo nacimiento, sin perjuicio de que deba ser posteriormente líquida y exigible. Es decir, la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

En este sentido, el TEAC (entre otras, resoluciones de 27/07/2016, RG: 2288/2016, y de 29/06/2017, RG: 4435-2016) ha establecido que **los requisitos que exige la norma para que proceda la aplicación de dicho precepto son: en primer lugar, el devengo o nacimiento de la deuda tributaria para el deudor principal que tiene lugar con la realización del hecho imponible, y en segundo, la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad. La confluencia de estos dos requisitos, que podríamos denominar elementos constitutivos, es lo que determina el nacimiento de la obligación para el presunto responsable.**

Pues bien, sin necesidad de entrar a analizar el resto de alegaciones formuladas, **resulta claro que en el caso que nos ocupa no se cumpliría uno de dichos requisitos ya que cuando se realizaron los hechos constitutivos - en opinión de la AEAT - del presupuesto de hecho, 04/10/2007 y 03 Y 24/11/2008, las deudas tributarias, IVA: 4T 2008,2009,2010 Y 2T 2011 , Y retenciones: 4T 2010, no se habían devengado para el deudor principal, motivo por el que procede, como decimos sin necesidad de entrar a analizar el resto de cuestiones planteadas, la anulación del acto impugnado, y en consecuencia, del Acuerdo de derivación de responsabilidad del que trae causa.**

QUINTO. Abundando en lo anterior, el TEAC en su resolución de 23/06/2016, RG: 4642/2013, en un supuesto concreto de una aportación no dineraria realizada por el deudor principal que supuso una alteración patrimonial del mismo, concluyó que dicha aportación era una actuación preparatoria mediante la que el deudor principal había iniciado un proceso de despatrimonialización, motivo que le llevó a pronunciarse en los siguientes términos respecto a un Acuerdo de derivación dictado en base al artículo 42.2.a) de la LGT:

(.....).

Con dichos antecedentes, **el TEAC en su resolución de 31/05/2017, RG: 4937-2016, fija el siguiente criterio** que, en opinión de este Tribunal, en nada contradice a lo expuesto en el fundamento jurídico anterior:

"La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, **resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria**, esto es, antes de su devengo y no después; pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor."

Bien, pues como decimos, **en nada contradice este criterio a lo establecido en el FJ 4º, ya que en el caso que nos ocupa no estamos ante un supuesto como el analizado en la resolución del TEAC. En este caso estamos hablando de unas retiradas de efectivo del deudor principal que no tienen nada que ver con las deudas que se pretenden exigir vía derivación de responsabilidad, en su mayor parte relativas al IVA, devengadas, como hemos dicho, con posterioridad a la teórica realización del presupuesto de hecho habilitante de la declaración de responsabilidad.**

### Tercero:

Frente a la resolución del TEAR, al considerarla gravemente dañosa y errónea, interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada alegando lo que sigue:

1. El objeto del presente recurso extraordinario de alzada es combatir la afirmación del TEAR de que es un requisito para declarar y exigir la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a de la LGT el que el devengo de las deudas que constituyen su alcance se produzca con carácter previo o simultáneo al acto, actos o proceso de ocultación. Para ello, cita algunas resoluciones de ese Tribunal Central que, lejos de afirmar lo que el TEAR concluye, se limitan a establecer la posibilidad de que el devengo de la deuda y el acto de ocultación sean simultáneos o a pronunciarse sobre los supuestos concretos sometidos a su revisión, con el análisis y valoración de los hechos de cada caso, sin que ello pueda significar que quede cerrada la posibilidad de otros distintos en los que igualmente se produce la responsabilidad solidaria del citado artículo, como se razona en los siguientes fundamentos de derecho del presente escrito de alegaciones.

2. En la correcta aplicación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, no constituye un requisito que la deuda cuya acción de cobro se deriva se devengue con anterioridad al acto de ocultación que constituye el hecho causante de la responsabilidad, basta con que haya conexión entre una y otro de manera que pueda acreditarse la conciencia o conocimiento del responsable de que su acción dificulta o impide el cobro de los créditos de titularidad pública, tanto de los ya devengados como de los que previsiblemente se van a devengar. El hecho de que en una mayoría de casos se produzca el devengo de la deuda con anterioridad al acto de ocultación indica una menor planificación del responsable, pero no supone que pueda negarse la posibilidad contraria. La regla general del devengo anterior a la ocultación tiene como excepción, fundada en la identidad de razón, el que deudor y responsable efectúen y o colaboren en la ocultación en función de un crédito que nacerá con toda probabilidad más adelante, a fin de procurarse una insolvencia frustrante de los derechos futuros de la Hacienda Pública.

El devengo de la deuda tributaria, cuando es previo a la ocultación, no es sino un elemento más de prueba de que la ocultación es tal y genera la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT. Cuando el devengo no es previo a la ocultación, la consecuencia es tan solo que la acreditación de la ocultación necesita fundamentarse de manera más sólida en otros elementos de prueba.

En el caso de las deudas de M, S.L., se dan los dos supuestos: deudas devengadas con anterioridad y con posterioridad al hecho causante de la responsabilidad, esto es, a las salidas de efectivo de la sociedad deudora a favor de Don E, realizadas entre 2007 y 2008. Hay que tener en cuenta que en el alcance de la responsabilidad se incluyen los intereses de la deuda por IVA 4T 2008 y que el principal hubo de ser objeto de compensación de oficio. Don B, administrador único y socio al 50%, conocía perfectamente que las deudas tributarias se iban a generar: la mayor parte de ellas, en concepto de IVA, son el resultado de la actividad de la empresa, que en 2007 y 2008 soportaba IVA como consecuencia de la construcción de viviendas. Finalizadas estas en 2008, era evidente que con su venta se generaría un IVA repercutido que habría de ser ingresado a medida que las viviendas se vendieran. Por lo tanto, la salida injustificada de fondos constituyó un acto de ocultación - o tres, si quiere verse así- que constituye el presupuesto de hecho de la responsabilidad declarada.

3. La tesis defendida por este Departamento de Recaudación de que el devengo previo de la deuda no es un requisito de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, es compartida por ese Tribunal Central y así queda acreditado en las siguientes resoluciones: Resolución de 20 de diciembre de 2016, R.G. 5164-14, de 23 de febrero de 2017, R.G. 5244-14, de 23 de marzo de 2017, R. G. 5347-14 (en este caso, ese Tribunal Central no se pronuncia sobre la mera posibilidad de que la ocultación sea anterior al devengo de la deuda, sino que se trata de un supuesto real en el que algunas de las deudas cuya acción de cobro se deriva se devengaron con posterioridad a la ocultación que constituye el supuesto de hecho de la responsabilidad, tal y como se recoge en la

resolución nº 15-5113-12, del TEAR de Galicia, de 22 de mayo de 2014, que es precisamente la que ese Tribunal Central confirma en su resolución), de 28 de septiembre de 2017, R. G. 5438-16, (que en su fundamento de derecho tercero afirma que el artículo 42.2.a) de la LGT alcanza a las actuaciones preparatorias, en las que la ocultación es previa al devengo).

4. Por parte de otros Tribunales Económico-Administrativos Regionales se han dictado resoluciones en línea con la argumentación desarrollada en este escrito de alegaciones. Además de la mencionada del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, pueden citarse las siguientes: Resolución de fecha 26 de mayo de 2016, nº 03-8971-13, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia y Resolución nº 39-870-15 de 25 de febrero de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria.

5. En la jurisprudencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo y en relación a la acción pauliana, ya desde antiguo se vino afirmando la posibilidad de extender su tutela rescisoria a las actuaciones preparatorias del fraude, y muy particularmente en el caso del crédito tributario, porque dicho crédito tributario -y por extensión todo el crédito público-, es previsible.

Fue pionera la sentencia de la Sección 1ª, de 14 de junio de 1958, ponente D. ..., en la que se señala que la exigencia del devengo previo ha de ser entendida aun antes del nacimiento del crédito, cuando éste tiene próxima y segura existencia.

En relación al crédito tributario, la sentencia de la Sección 1ª, de 2 de marzo de 1981, ponente D. ..., argumenta que es posible plantear la acción revocatoria aun antes del nacimiento del crédito, cuando este es conocido y ha de tener próxima y segura existencia posterior. En idéntico sentido cabe citar una sentencia posterior, de 1 de febrero de 2006, recurso de casación 2117/1999.

Este fallo de 2006 ha sido citado en relación a la previsibilidad del crédito tributario y público en general, por las sentencias de 12 de noviembre de 2008 y 12 de julio de 2011, recursos de casación 1639/2002 y 688/2007, respectivamente.

Pero, para entender correctamente esta cuestión, esto es, el papel que juega el devengo en la tutela de los derechos del acreedor, hay que referirse a las fundamentales sentencias de 7 de septiembre de 2012, recurso de casación 560/2010, en su fundamento de derecho segundo, punto 4º, reiterada por la de 5 de noviembre de 2013, recurso de casación 2157/2011. En las mismas se analiza a fondo la acción pauliana y se reflexiona sobre la denominada tendencia a la objetivación. Así, se afirma que lo determinante es el daño, y la culpabilidad aparece como la falta de justificación de dicho daño en base a una diligencia media, que obliga a conocer por el adquirente el daño que se produce al acreedor, teniendo presente que:

- En el caso de traslación a título lucrativo o gratuito, el fraude es relevante por sí mismo, sin acudir al plano de la conciencia o de la culpabilidad.

- Y para el caso de traslación a título oneroso, el tercero adquirente sólo quedará indemne en el caso de que no tuviese por qué conocer que la transmisión efectuada a su favor genera una situación de insolvencia en el transmitente, pero no cuando ya se hubiera dictado sentencia o librado mandamiento de embargo, casos estos en los que la presunción juega en contra del tercero, sobre el que pesará la carga de la prueba de la diligencia media, y no podrá apoyarse en grado de conocimiento o de ignorancia alguno.

Por lo que ahora interesa, se concluye que el *consillium fraudis*, entendido como confabulación con un propósito fraudulento entre el deudor y el tercero adquirente, quedará como un criterio de imputación subjetivo accesorio y adicional, para lograr la persecución de estrategias preparatorias previas al nacimiento de la obligación.

Por consiguiente, el devengo previo es un mero elemento de prueba, que permite presumir la *scientia fraudis* del adquirente, si se aúna a su relación con el transmitente. Pero la falta de devengo previo ni es ni puede ser obstáculo para proceder contra el adquirente; se trata tan solo de la carencia de un elemento probatorio que deberá ser suplida con otro adicional, como buen puede ser el reforzar el elemento subjetivo, acreditando el *consillium fraudis*.

Y desde luego, el esquema pauliano debe aplicarse en este punto (canon subjetivo y papel del devengo previo) en su totalidad, a la acción de protección del crédito público contenida en el artículo 42.2 a) de la LGT, como por otra parte refiere la resolución de ese Tribunal Central, de 28 de septiembre de 2017, R.G. 5438-16, ya citada, de la que se pueden destacar los siguientes extremos:

- DEFINICIÓN Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 42.2 a) LGT (fundamentos de derecho tercero y sexto): la acción de responsabilidad extracontractual llevada al ámbito de la autotutela, para evitar el perjuicio de la acción de cobro, por verse imposibilitada u obstaculizada, con fundamento en la presunción de legalidad y la ejecutividad del procedimiento de apremio.

- RUPTURA DEL DEVENGO PREVIO (fundamento de derecho tercero): expresamente se afirma que el artículo 42.2 a) LGT alcanza a las actuaciones preparatorias, en las que la ocultación es previa al devengo.

- FUNCIÓN PROBATORIA DEL DEVENGO PREVIO EN EL DEUDOR PRINCIPAL (fundamento de derecho cuarto): la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

- ELEMENTO SUBJETIVO, EL DE LA ACCIÓN PAULIANA (fundamento de derecho sexto): no es preciso la existencia de un *animus nocendi* y sí únicamente la *scientia fraudis*, esto es, una conciencia o conocimiento de que se origina un perjuicio, por lo que, aunque puede concurrir una actividad intencionada y directamente dolosa, sin embargo basta una simple conciencia de causarlo, "llegando a alcanzar cotas de cuasi-objetividad si el perjuicio se ocasiona por simple culpa civil o impremeditación".

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

6. Ahondando en el criterio de que el devengo previo en el principal no es un límite temporal de carácter absoluto para la declaración de la responsabilidad, sino un mero elemento de prueba más de la responsabilidad tributaria del causante o colaborador en la ocultación, pueden citarse algunos pronunciamientos judiciales de lo contencioso-administrativo:

a) Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016, con nº de recurso 2866/2012, en la que se fija que el canon de la responsabilidad del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria es la *scientia fraudis*, entendida como la conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio. De ello se puede deducir sin dificultad que ese conocimiento es lo relevante y ejecutar los actos de ocultación con anterioridad al devengo de la deuda solo indica una más elaborada planificación, a la que solo puede tener acceso la Administración tributaria a través de indicios.

b) Y respecto de los indicios, puede citarse la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2014, nº de recurso 391/2012, en su fundamento de derecho cuarto dice que "La decisión voluntaria y consciente de proceder a la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, es una decisión interna que únicamente puede ser conocida por los terceros por el método deductivo de forma que, partiendo de la existencia de unos hechos conocidos, se llegue al conocimiento de otros desconocidos, siempre que exista un enlace preciso y directo entre ambos según las reglas del conocimiento humano."

En el mismo sentido, también cabe nombrar la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de enero de 2016, nº de recurso 12/2015.

De acuerdo con esto puede afirmarse la evidencia del conocimiento del deudor principal, en el momento de llevar a efecto todos y cada uno de los actos de ocultación, de que se produciría el devengo de la autoliquidación IVA 3T-2012 y su decisión manifiesta de no pagarla. Por su parte, la responsable no puede pretender ignorar la situación del deudor del principal y el perjuicio que los actos de ocultación causan al acreedor.

c) La sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de octubre de 2014, nº de recurso 195/2013 se pronuncia claramente en un caso cuyos antecedentes son los siguientes:

- El 5 de febrero de 2007, la sociedad efectúa un pago a su administrador por importe de un millón de euros, a consecuencia de la devolución de un préstamo, que dicho administrador le hizo a la sociedad.

- Cuatro meses después, el 7 de junio de 2007, la sociedad vende una finca, generando una plusvalía, que se autoliquida, aunque sin ingreso y con solicitud de aplazamiento.

- El 11 de junio de 2007, la sociedad efectúa al administrador un pago de 477.000 euros, con motivo de la devolución de importe restante del préstamo.

- El 15 de abril de 2009, sin haber efectuado el pago del impuesto devengado en fecha 7 de junio de 2007, la sociedad entra en situación de concurso.

El 30 de junio de 2009, se declara al administrador responsable solidario de las deudas de la mercantil, por importe de 1.447.000 euros, de conformidad con el artículo 42.2.a) de la LGT.

El responsable impugna la declaración de responsabilidad, alegando, tal y como puede leerse en el fundamento de derecho segundo, que al tiempo de recibir el primer pago "todavía no había surgido obligación alguna de pago por parte de la mercantil respecto a la Agencia Tributaria", concluyendo que en todo caso el alcance de la derivación debería quedar limitado al importe del segundo pago, ya posterior al devengo de la obligación para con la Hacienda Pública.

En el fundamento de derecho cuarto se argumenta que se considera correcta la cantidad total objeto de derivación al actor como responsable solidario.

7. En esta línea es pertinente citar también otro pronunciamiento judicial. Se trata de la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 14 de julio de 2014, recurso nº 353/2013, en la que se realiza un interesante estudio de los requisitos de la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT.

El caso tiene la siguiente cronología:

- 2007-2008, devengo en los cónyuges de deudas por IRPF e IVA, con sus correspondientes sanciones.

- 12/06/2008, ya devengadas las deudas de 2007 y próximo el devengo de las deudas por 2008, los cónyuges donan diversas fincas a su hija, que acepta la donación.

- 03/06/2011, se declara la responsabilidad tributaria de la hija por el artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

- 06/06/2013, se dicta la resolución de ese Tribunal Central R.G.: 3150 a 3152/2011, desestimatoria.

Por consiguiente, el caso consiste en una ocultación por vaciamiento a favor del grupo familiar. Cónyuges con deuda devengada y con deuda de próximo devengo hacen donación de bienes a su hija, que acepta.

Lo que debe destacarse es la ruptura de la denominada regla del devengo previo, que ha de ser entendida como una presunción más del denominado "*consillium fraudis*" del responsable, esto es, de que conociendo o debiendo conocer el responsable tal situación deudora del obligado principal, no podría ignorar que dicho vaciamiento lo sería en perjuicio de la Hacienda Pública acreedora.

Pero aun sin tal elemento, esto es, ante actuaciones preparatorias del fraude consistentes en el vaciamiento patrimonial previo al devengo de las obligaciones del obligado principal para con la Hacienda Pública, de contar con material probatorio bastante, es posible acometer la declaración de responsabilidad.

Por lo tanto, se establece que una cosa es la actuación preparatoria del fraude, el vaciamiento previo al devengo, que realiza el presupuesto de la responsabilidad, y otra la efectiva aplicación del 42.2 a) LGT, su declaración y exigencia, que sí requiere ya la realización del hecho imponible en el principal, esto es, la distinción entre el origen legal de la responsabilidad, y un mero requisito de su aplicabilidad.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del criterio siguiente:

"No es un requisito de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el que la ocultación que constituye su presupuesto de hecho se lleve a cabo con posterioridad al devengo de las deudas que se incluyen en el alcance de la primera, de tal manera que puede darse el caso de que la ocultación sea anterior al devengo".

**Cuarto:**

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero:

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

#### Segundo:

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada se centra en determinar si constituye o no requisito de la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el que la ocultación que constituye su presupuesto de hecho se lleve a cabo con posterioridad al devengo de las deudas que se incluyen en el alcance de la primera. Dicho con otras palabras, se trata de determinar si es posible la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT en aquellos supuestos en los cuales el devengo de las deudas que constituyen su alcance se produce con posterioridad a los actos de ocultación.

#### Tercero:

Dispone el artículo 42.2.a) de la LGT:

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.

Desde un primer momento, en las resoluciones de este Tribunal Central acerca de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT (anterior artículo 131.5 de la Ley 230/1963) subyace la idea de que dicho precepto no exige en ningún momento que la deuda tributaria tenga que haber nacido en sede del deudor principal antes de que se produzca la ocultación determinante de la responsabilidad. Dicha postura acerca del momento temporal en que debía producirse la ocultación determinante de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, respecto de la deuda que constituye su alcance, fue, no obstante, materializándose a medida en que fueron resolviéndose distintos supuestos concretos de responsabilidad.

Puede citarse, en primer lugar, la resolución de 24 de febrero de 2009 (RG 205/2009), dictada en unificación de criterio, que se refirió a la responsabilidad tributaria de los causantes o colaboradores en la ocultación maliciosa de bienes o derechos regulada en el artículo 131.5 a) de la derogada Ley 230/1963, antecedente del artículo 42.2.a) de la vigente LGT, en los términos siguientes:

TERCERO. El artículo 131.5 de la ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, norma vigente en la fecha en que se produjeron los hechos enjuiciados, establece que: "5. Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran 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."

CUARTO. En relación con la cuestión planteada, debe señalarse que la resolución recurrida, expresamente manifiesta en su Fundamento de Derecho Tercero, el criterio de que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 131.5 a) citado, alcanza exclusivamente a los hechos producidos a partir de que se dicte el embargo o, cuanto menos, la liquidación de las deudas.

A estos efectos, debe destacarse que el art. 131.5 de la Ley General Tributaria, 230/1963, de 28 de diciembre, configura una responsabilidad del pago de las deudas tributarias que tiene como fin el proteger la acción de cobro, que la doctrina ha perfilado como de naturaleza indemnizatoria, con base en el artículo 1.902 del Código civil, es decir el resarcir a la Hacienda Pública en la cuantía que se corresponda con la acción ilegítima del responsable, que causa un daño mediando culpa o negligencia.

Así, **el artículo 131.5 configura las conductas concretas que darán lugar a esta responsabilidad**. En el apartado b) se refiere al incumplimiento de la orden de embargo, de donde se deduce inequívocamente que la conducta tipificada sólo puede producirse una vez dictada y conocida por el destinatario la correspondiente diligencia de embargo. Por su parte, el apartado c) se refiere al levantamiento de los bienes con conocimiento del embargo, lo que, nos sitúa en un momento posterior al conocimiento por parte del eventual responsable de la diligencia de embargo. Sin embargo, **en el apartado a), 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 de 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 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 la conducta del presunto responsable sea maliciosa. La participación del responsable en la ocultación ha de ser maliciosa, lo que responde a la mala fe o dolo civil propio del fraude de acreedores, que busca el engaño para eludir la deuda o para hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial del deudor. No exige la norma una actividad dolosa (*ánimus nocendi*) sino simplemente un conocimiento de que se pueda ocasionar un perjuicio (*scientia fraudis*).

**Por tanto** y en relación a la cuestión que nos ocupa, **el artículo 131.5.a), no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad**.

**En este sentido debe señalarse que desde que se realiza el hecho imponible el ordenamiento sujeta al obligado tributario al cumplimiento de las prestaciones que caracterizan la relación jurídico-tributaria, cuyo núcleo lo constituye la prestación material de la obligación tributaria, es decir, la obligación de pago de la deuda nacida. La deuda tributaria está, por tanto, pendiente desde su mismo nacimiento, sin perjuicio de que deba ser posteriormente liquida y exigible.**

Es decir, la obligación de pago de la deuda nace, para el deudor principal, con la realización del hecho imponible, de forma que a partir de ese momento su patrimonio presente y futuro queda vinculado a la prestación material asumida legalmente consistente en el pago de la deuda tributaria. Desde entonces, el deudor que realice operaciones de despatrimonialización puede incurrir en un ilícito y el causante o colaborador en la ocultación puede ser consciente del fin ilegítimo de la operación.

Por tanto, la voluntad del legislador de cubrir con la letra a) las conductas ilícitas de desafección patrimonial anteriores a la ejecución material en la vía de apremio parece clara, toda vez que no fija otro límite temporal cuando sí lo hace en las letras b) y c) del mismo precepto.

En definitiva, donde la ley no distingue, no debemos distinguir y debemos, por lo tanto, concluir que, si a la ocultación patrimonial podemos asociarle la conducta maliciosa del colaborador tendente a impedir la traba de los bienes o derechos, una vez nacida la deuda, podremos entender nacida la responsabilidad por ocultación relativa a tal deuda.

Así pues, conforme a la transcrita resolución el artículo 131.5.a) de la LGT/1963 no exigía que la ocultación patrimonial determinante de la responsabilidad tuviese que producirse una vez iniciada la vía de

apremio sobre el deudor principal, bastando simplemente que la deuda tributaria hubiese nacido, esto es, se hubiera devengado, aún cuando no fuese todavía líquida y exigible.

Sobre la base de dicha resolución se pronunció este Tribunal Central en la de 26 de septiembre de 2013 (RG 1024/2012) para concluir en el supuesto examinado que resultaba procedente la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT/2003 en la medida en que en el momento de la ocultación de bienes las deudas incluidas en el acuerdo de declaración de responsabilidad ya se habían devengado, aún cuando no estuvieran liquidadas.

Más adelante, este Tribunal Central, en su resolución de 31 de mayo de 2017 (RG 4937/2016), dictada en unificación de criterio, se refirió al artículo 42.2.a) de la LGT en términos similares a como lo había hecho respecto del artículo 131.5.a) de la LGT/1963, señalando lo siguiente:

La responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2 de la LGT nace para proteger la presunción de legalidad y ejecutividad de los actos administrativos que integran el procedimiento de apremio frente a las conductas que obstaculizan o impiden la acción recaudadora.

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

Por tanto y en relación a la cuestión que nos ocupa, **el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad.**

La cuestión que se planteaba en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio a que se refiere dicha resolución era determinar si resultaba conforme a derecho la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT al que había sido parte adquirente en una operación de compraventa de bienes inmuebles respecto de la deuda por IVA devengada con el negocio traslativo y que no había sido ingresada por el sujeto pasivo/transmitente. Es decir, en el supuesto examinado en dicha resolución el acto constitutivo del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituía a su vez el acto de despatrimonialización u ocultación.

La resolución citada estableció al respecto la doctrina siguiente (la negrita y el subrayado son añadidos):

La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, **resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria, esto es, antes de su devengo y no después; pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.**

Hay que recordar que la mencionada resolución se apoyó expresamente en otra resolución del propio Tribunal Central, de 23 de junio de 2016 (RG 4642/2013) [confirmada por la Audiencia Nacional en sentencia de ... de enero de 2017 (Rec. nº .../2016)], en la que, según se indica en la primera, "se analizaba un supuesto de hecho de una aportación no dineraria realizada por una entidad (el deudor principal) que supuso una alteración patrimonial de dicha sociedad, situándola en una peor situación a la que tenía con anterioridad a la aportación, al

recibir participaciones sociales a cambio de otros activos (inmuebles fundamentalmente), siendo las participaciones sociales un bien de más difícil realización que los activos aportados. Además poco después de la aportación no dineraria, las participaciones sociales fueron transmitidas a otra sociedad. Posteriormente, la responsabilidad solidaria, con fundamento en el artículo 42.2.a) de la LGT, a quien fue el beneficiario de dicha aportación no dineraria y por la deuda tributaria que se devengó con motivo de esta operación por el Impuesto sobre Sociedades del deudor principal. En tal caso este Tribunal Central concluye que debía entenderse en base a los hechos anteriormente mencionados que la aportación no dineraria era una actuación preparatoria según la cual el deudor principal habría iniciado un proceso de despatrimonialización, situando a la sociedad en una posición actual de insuficiencia de activos para hacer frente al pago de sus deudas...".

Pues bien, en dicha resolución de 23 de junio de 2016, este Tribunal Central ya había indicado lo siguiente (la negrita y el subrayado son añadidos):

Pues en el presente caso, se dan los requisitos necesarios para dicha declaración:

-La existencia de una deuda líquida, vencida, exigible en sede del deudor principal. **La obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado, o pudieran resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo.**

La deuda exigida al responsable es una obligación cuyo nacimiento se produce en noviembre/2006 con la aportación no dineraria (Impuesto sobre Sociedades).

-Elemento objetivo, constituido por la ocultación objetiva en el sentido de transmisión, salida o desprendimiento del patrimonio neto del deudor, pues siendo titular de bienes fácilmente embargables y materializables en dinero, a través de su enajenación forzosa, realiza un acto de disposición por el cual pasa a ser titular de participaciones en una sociedad, de forma que lo embargable son las participaciones sociales, participaciones que constituyen derechos de realización prácticamente inviable al no resultar de adquisición fácil en subasta alguna, al contrario de lo que ocurre con los bienes inmuebles de valor conocido, cierto y realizable de modo directo, que han sido fraudulentamente substraídos en claro perjuicio de los acreedores, y

-Elemento subjetivo, como acción que tiene por finalidad "impedir la actuación de la Administración tributaria", exigiendo la norma simplemente un conocimiento de que su conducta pueda ocasionar un perjuicio. La aportación no dineraria por ampliación de capital, se efectuó entre sociedades vinculadas. Esta aportación no dineraria supuso la adquisición de participaciones sociales por lo que la deudora principal XXX SA seguía teniendo facultad de disposición sobre dichas aportaciones no dinerarias; y las aportaciones sociales las transmite a otra sociedad (también vinculada), entendiéndose que la sociedad deudora con esa aportación no dineraria iniciaba un proceso de despatrimonialización con la participación activa de la reclamante que adquiriría un patrimonio inmobiliario importante para su actividad económica sin haber desembolsado dinero, impidiendo así la actuación de la acreedora Agencia Tributaria para la satisfacción de las deudas.

En la resolución de 29 de junio de 2017 (RG 6236/2014) este Tribunal Central se refiere concretamente a un supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT en el que parte de las deudas se habían devengado con posterioridad al hecho causante de la derivación de responsabilidad y reconoce expresamente dicha posibilidad en los términos siguientes (la negrita y el subrayado son añadidos):

SEXTO: Por ultimo, **opone la interesada que el presupuesto de hecho se ha producido antes de que las sanciones se hubiesen cometido y las deudas se hubiesen devengado.**

En el presente caso, son objeto de derivación:

-Las acuerdos de liquidación resultantes de las actas de inspección sobre el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, cuya fecha de devengo fue, respectivamente, el 31 de diciembre de 2006 y de 2007.

-Las sanciones relativas a las liquidaciones por el Impuesto de sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, cuya comisión se entienden producidas el ultimo día del plazo reglamentario de presentación de las autoliquidaciones, es decir, el 25 de julio de 2007 y de 2008, respectivamente.

- Los acuerdos de liquidación resultantes de las actas de inspección por el IVA de los ejercicios 2006 y 2007, cuyo devengo fue, respectivamente el 31 de diciembre de 2006 y 2007.

-Las sanciones relativas a las liquidaciones por el IVA de los ejercicios 2006 y 2007, cuya fecha de comisión se entienden producidas, el último día del plazo reglamentario de presentación de las autoliquidaciones, es decir, el 30 de enero de 2007 y de 2008, respectivamente.

El hecho determinante de la exigencia de la responsabilidad es una donación de bienes inmuebles formalizada en escritura pública de fecha 20 de noviembre de 2007, que la Administración ha acreditado realizarse con la única finalidad de blindar patrimonialmente al cónyuge de la recurrente para protegerse de la eventual exigencia de responsabilidad como consecuencia de los incumplimientos tributarios de su administrada sociedad. Dichos incumplimientos, que empezaron a producirse en el año 2006, culminaron con los procedimientos de comprobación a los que la sociedad prestó conformidad sin presentar recursos ni reclamaciones contra las liquidaciones y sanciones, así como sin realizar el pago de los débitos. Dicha conducta anterior es igualmente observada en el administrador social y donante de los bienes inmuebles, que ni presentó alegaciones a la propuesta de derivación, ni tampoco impugnó el acuerdo posterior, todo ello como consecuencia de la falta de intención en ingresar el importe de la responsabilidad, sabedor de que los esfuerzos de la Administración para hacer efectivos los débitos serían inútiles como consecuencia del blindaje patrimonial que había realizado al donar sus bienes inmuebles a su cónyuge y ahora recurrente.

En consecuencia, **si bien parte de las deudas y sanciones se han devengado con posterioridad al hecho causante de la derivación de responsabilidad, al haberse acreditado la existencia del plan urdido por los cónyuges tendente al fin señalado, entiende este Tribunal Central, no solo que es factible, si no que se ajusta a derecho la exigencia de la responsabilidad de tales deudas y sanciones devengadas o cometidas con posterioridad a la realización del presupuesto de hecho de la ocultación**, cuando a mayor abundamiento los incumplimientos tributarios de la sociedad empezaron a producirse en el año 2006 con anterioridad al hecho de la ocultación efectuado en 2007.

**Así, es criterio de este Tribunal Central, que la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT de 2003, relativo a la ocultación de bienes y derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando el acto de despatrimonialización se produzca antes del devengo de la deuda; pero en ese caso siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.**

Este Tribunal Central es consciente de que la resolución citada, de 29 de junio de 2017 (RG 6236/2014), fue anulada por la Audiencia Nacional en sentencia de ... de mayo de 2019 (Rec. nº .../2017) al entender que el artículo 42.2.a) de la LGT "...de manera clara, a nuestro juicio, impone que la deuda tributaria que es objeto de derivación ya hubiera nacido cuando se realizan los actos por los que se exige responsabilidad a persona distinta del obligado principal". Debe precisarse, no obstante, a este respecto, que dicha sentencia ha sido objeto de recurso de casación por parte de la Administración del Estado, habiéndose admitido el recurso mediante Auto del Tribunal Supremo de ... de mayo de 2020 (Rec. nº .../2019).

Asimismo, puede citarse la resolución de este Tribunal Central de 25 de julio de 2017 (RG 2889/2015) en pro de la posibilidad de derivar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT cuando los actos determinantes de la misma se realizan antes del devengo de las deudas tributarias. Así, en dicha resolución decíamos (la negrita y el subrayado son añadidos):

En consecuencia, si bien parte de las deudas y sanciones se han devengado con posterioridad al hecho causante de la derivación de responsabilidad, al haberse acreditado la existencia del plan urdido por los cónyuges tendente al fin señalado, entiende este Tribunal Central, no solo que es factible, si no que se ajusta a derecho la exigencia de la responsabilidad de tales deudas y sanciones devengadas o cometidas con posterioridad a la realización del presupuesto de hecho de la ocultación, cuando a mayor abundamiento los incumplimientos tributarios de la sociedad empezaron a producirse en el año 1996 con anterioridad al hecho de la ocultación efectuado en 1998.

Así, es criterio de este Tribunal Central, que la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT de 2003, relativo a la ocultación de bienes y derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor. **Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando el acto de despatrimonialización se produzca antes del devengo de la deuda; pero en ese caso siempre será**

**necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor.**

También en la resolución de 28 de septiembre de 2017 (RG 5438/2016) este Tribunal Central señaló que:

Por otra parte, el artículo 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad. Así, según el criterio de este TEAC en resolución 4642/2013 de fecha 23/06/2016, que ha sido confirmado por la Audiencia Nacional en sentencia de fecha ... de enero de 2017 (Rec. nº .../2016), **la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado o pudieran resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo.** Esto es, la responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente, resultaría posible declarar esta responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituya a su vez el acto de despatrimonialización, pero siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad.

En la resolución de 28 de febrero de 2018 (RG 7202/2015) este Tribunal Central se manifestó también a favor de la posibilidad de declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT respecto de deudas devengadas con posterioridad al acto de ocultación. En el supuesto concreto examinado el acuerdo de declaración de responsabilidad se dictó el 9 de septiembre de 2014. Las deudas tenían su origen en liquidaciones y sanciones por IVA de los ejercicios 2008 a 2010 e IRPF de los ejercicios 2009 y 2010. Los actos de ocultación determinantes de la responsabilidad fueron varias donaciones realizadas en las fechas siguientes: 25/05/2009, 10/08/2010, 09/11/2010 y 26/05/2011. El alcance de la responsabilidad ascendía a 437.703 euros que era el valor de las donaciones efectuadas. Pues bien, ante la alegación del recurrente de que el alcance de la responsabilidad no podía extenderse a las deudas devengadas con posterioridad a los actos de ocultación, la resolución señaló lo siguiente en su fundamento de derecho octavo:

Por tanto, aunque en la fecha de las donaciones, de los actos de ocultación, no se habían devengado la totalidad de las deudas, salvo la última donación de 26/05/2011 en que se había devengado toda la deuda, sin embargo no existe imposibilidad de proceder a la derivación de dichas deudas, ya que desde la primera donación existe el propósito indubitable del deudor principal de proceder a la ocultación de sus bienes, junto con su cónyuge, y a medida que se fueran devengando las citadas deudas.

Debe indicarse que esta resolución de 28 de febrero de 2018 (RG 7202/2015) ha sido confirmada por la Audiencia Nacional en su sentencia de ... de septiembre de 2019 (Rec. nº .../2018) que, ante la alegación de la recurrente de haberse infringido el límite temporal de la responsabilidad y entender que "cada uno de los bienes donados deberían quedar afectados, únicamente, por las deudas (y sus correspondientes sanciones) devengadas con anterioridad al acto de disposición a título gratuito...y en ningún caso a aquellas devengadas con posterioridad al mismo", concluye lo siguiente:

Carece de fundamento legal suficiente la pretensión de la parte recurrente en relación con que cada uno de los bienes donados por los padres a los hijos solo puede quedar afectos a las deudas devengadas con anterioridad a la fecha de la donación, y que la responsabilidad no puede extenderse a las deudas devengadas con posterioridad, y ello pues del artículo 42 de la LGT no se deduce dicha vinculación temporal.

Cierto es, no obstante, que la sentencia de la Audiencia Nacional de ... de septiembre de 2019 (Rec. nº .../2018) fue recurrida en casación por el obligado tributario, recurso que ha sido admitido mediante Auto del Tribunal Supremo de ... de mayo de 2020 (Rec. nº .../2020).

Por último, cabe mencionar la reciente resolución de este Tribunal Central de 8 de junio de 2020 (RG 5053/2017), que expresamente se pronuncia también a favor de la posibilidad de declarar la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT en un caso en que los actos tendentes a la ocultación se realizan con anterioridad al devengo de la deuda tributaria. Así, señala dicha resolución:

SEXTO. En cuanto al conocimiento o no del responsable de que podía ocasionar un perjuicio al colaborar en la ocultación con el deudor principal, este Tribunal debe apuntar lo siguiente.

La doctrina jurisprudencial ha desarrollado profusamente el elemento subjetivo en el ámbito de las acciones en defensa de los intereses de los acreedores, llegando a admitir la responsabilidad por dolo eventual ("quien debe razonablemente conocer").

Este conocimiento se demuestra, generalmente, por un cúmulo de indicios racionales como puede ser la ausencia de otra explicación lógica de la operación, la vinculación entre deudor y responsable, la incongruencia económica de la operación, la concatenación temporal de la misma con la aparición de la deuda, etc.

Por lo tanto, **debe acreditarse la connivencia con la ocultación o transmisión fraudulenta del responsable, en principio a través del conjunto de indicios que indiquen que la finalidad de la operación era impedir o dificultar el cobro, y que el presunto responsable era consciente de tal finalidad.** Estos indicios han de permitir alcanzar el criterio de convicción necesario para entender acreditada esta connivencia del responsable.

**Uno de los principales indicios del elemento subjetivo, a juicio de este Tribunal, lo será la existencia de deudas para con la Hacienda Pública en el obligado principal, al tiempo de realizar las conductas constitutivas de ocultación por lo que la exigencia del devengo previo en el obligado principal, ha de ser entendida como una presunción más de la denominada "scientia fraudis" del responsable, esto es, de que conociendo o debiendo conocer el responsable tal situación deudora del obligado principal, no podría ignorar que dicho vaciamiento lo sería en perjuicio de la Hacienda Pública acreedora.**

Y, la decisión voluntaria y consciente de proceder a la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba, es una decisión interna que únicamente puede ser conocida por los terceros por el método deductivo, de forma que, partiendo de la existencia de unos hechos conocidos, se llegue al conocimiento de otros desconocidos, siempre que exista un enlace preciso y directo entre ambos según las reglas del conocimiento humano. **Si bien, aún sin tal elemento, esto es, ante actuaciones preparatorias del fraude consistentes en el vaciamiento patrimonial previo al devengo de las obligaciones del obligado principal para con la Hacienda Pública, de contar con material probatorio bastante, es posible acometer la declaración de responsabilidad.**

Asimismo, **el hecho de que la deuda tributaria haya nacido en sede del deudor principal**, todo ello con ocasión de la realización del hecho imponible en cuestión, **no se exige en ningún momento por el artículo 42.2.a) de la LGT. Es más, ello ha sido recalcado por multitud de Resoluciones de este Tribunal Central. Así la Resolución 4937/2016** de 31 de mayo de 2017 como la **5438/2016** de 28 de septiembre de 2017 dictadas en unificación de criterio, disponen que "la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta, esto es, impedir la traba del patrimonio del deudor." En este sentido, continúa señalando la primera de las anteriores resoluciones que: "resultaría posible declarar esa responsabilidad cuando los actos constitutivos del hecho imponible de la deuda tributaria del deudor principal constituyan a su vez el acto de despatrimonialización, de forma que la colaboración del responsable se produce en el acto mismo que genera la deuda tributaria, esto es, antes de su devengo y no después, ahora bien, siempre que sea necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor."

En tal resolución ya se abre la posibilidad de declarar responsabilidad tributaria a tenor de lo dispuesto en el artículo 42.2.a) de la LGT cuando el devengo de la propia deuda tributaria tiene lugar en el acto de despatrimonialización, exigiendo en tales casos que exista un plan previo o plan de ocultación que trate de dificultar la acción de cobro de la Administración. Si bien, **en ningún caso se establece de manera preceptiva que, para poderse acometer una derivación de responsabilidad en los supuestos subsumibles en el precepto anterior, sea requisito sine qua non que la deuda tributaria se haya devengado cuando se producen materialmente los actos tendentes a la ocultación de bienes o derechos.** Es más, el Tribunal Central, en la Resolución 5438/2016 antes citada, ya aparece esta idea al disponer que:

"(...), la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado o pudieran resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo."

Vuelve a dejar claro que el 42.2.a) de la LGT no acota temporalmente de forma explícita el momento en que los presupuestos de hecho determinantes de la responsabilidad han de producirse.

Asimismo, la Resolución **5347/2014** de este Tribunal Central, confirmada por la Audiencia Nacional y por ende deviniendo firme a todos los efectos, también avaló esta posibilidad al señalar:

"Los presupuestos que habilitan la derivación de responsabilidad solidaria contenidos en el artículo 42.2 a) de la LGT son:

a) La existencia de una o más obligaciones tributarias en el momento de la transmisión/ocultación, también en el sentido de que se lleve a cabo la actuación controvertida en atención a una previsión de futura deuda a la que poder eludir de ese modo.

La entidad reclamante aduce que el alcance de la responsabilidad es incorrecto porque incluye deudas que no eran debidas en el momento de la derivación de responsabilidad, sin embargo es posible deducir que las transmisiones realizadas se hacen ante una posible situación deudora ante la Administración, por tanto el alcance de la responsabilidad se entiende correcto, puesto que se trata de impedir las deudas que puedan surgir y por ello se adoptan las medidas de traslación patrimonial de bienes hacia otra entidad relacionada con la deudora principal."

Por otro lado, y con la finalidad llevar a cabo un análisis jurídico más exhaustivo y que sirva de apoyo a la doctrina anteriormente subrayada, se ha de traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo 562/2011 de 12 de julio de 2011 (nº de recurso 688/2007) Sala de lo Civil, donde con ocasión de un recurso de casación en que se alega infracción de los artículos 1.111 y 1291 del Código Civil (que versan sobre la acción pauliana o revocatoria así como la rescisión por fraude de acreedores), se hace una mención sucinta a este aspecto al disponerse:

"El recurso de casación formulado por la entidad bancaria demandante contiene dos motivos, ambos al amparo del artículo 477.1 LEC y uno y otro por infracción de los arts. 1111 y 1291 del Código civil e infracción de la doctrina jurisprudencial, en relación, el motivo primero, con la existencia de un crédito por parte del accionante - recurrente- respecto a la finca hipotecada; cita en el motivo, especialmente, las sentencias de 1 febrero 2006 y de 21 enero 2005 .

La primera de ellas destaca que, según doctrina jurisprudencial, el requisito relativo a la preexistencia del crédito ( se trataba de una deuda tributaria que nace, añade la sentencia, " cuando se produce el hecho imponible) " ha de entenderse en términos generales y se hace preciso que se estudie cada caso en sus particularidades, especialmente cuando la intención defraudatoria resulta bien manifiesta, como en el supuesto de venir demandada por la próxima y segura existencia posterior del crédito a lo que cabe añadir cuando ocurre que se tiene pleno conocimiento de la existencia de débitos tributarios " , o como afirma la sentencia de 28 de diciembre de 2001 , cabe aplicar " 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 " .

En conclusión, todo lo expuesto anteriormente reviste de cierta lógica pues afirmar que el devengo actúa como límite temporal para la declaración de responsabilidad conforme el artículo 42.2.a LGT supondría dejar impunes determinadas actuaciones de vaciamiento patrimonial como consecuencia de un plan previo urdido por parte de los obligados tributarios y que en definitiva tienen por objeto impedir la acción de cobro de la Administración Tributaria de deudas que nacerán con toda probabilidad más adelante.

Con todo lo anterior, señalar que es necesario acreditar, en cualquier caso, y más en supuestos en que el devengo de la deuda tributaria no tiene lugar con carácter previo a los actos de ocultación, el elemento subjetivo o *scientia fraudis* del presunto responsable.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-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 y unificar criterio en el sentido siguiente:

La responsabilidad solidaria del apartado a) del artículo 42.2 de la ley 58/2003 General Tributaria, relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Consecuentemente es posible la declaración de responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT en aquellos supuestos en los cuales el devengo de las deudas que constituyen su alcance se produce con posterioridad a los actos de ocultación, siempre que se pruebe la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esta finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.