

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081744

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 343/2021, de 11 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7004/2019

SUMARIO:

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

Donación de todo el patrimonio al cónyuge ante la previsibilidad de falta de ingreso futuro del Impuesto de Sociedades e IVA en ejercicios posteriores. El administrador de la sociedad fue declarado responsable subsidiario de las deudas y sanciones derivadas del procedimiento inspector seguido con la mercantil, deudas y sanciones que tampoco fueron ingresadas en periodo voluntario, de ahí que el órgano de recaudación dictara y notificara las correspondientes providencias de apremio, por lo que se declaró responsable solidaria a su cónyuge, a la que se había donado por el administrador todos sus bienes inmuebles. La cuestión que se plantea es si la responsabilidad puede extenderse a las cantidades debidas por Impuesto sobre Sociedades 2007, a las cuotas de IVA y a las sanciones, que no se habían devengado cuando tuvo lugar la donación. La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso, concluyendo que la responsabilidad no puede extenderse a las deudas no devengadas. La Sala estima que el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto. Como sostiene la recurrente, cuando la participación del donatario o adquirente de los bienes que podrían ser embargados por la Administración no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (*sciencia fraudis*) sino que se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (*consilium fraudis*), parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento. La recurrente alega además la doctrina del Tribunal Supremo sobre la extensión de la responsabilidad del partícipe en un acto realizado en fraude de acreedores, responsabilidad que se extiende no sólo a las deudas ya nacidas sino a aquellas otras que van a surgir con toda seguridad [Vid., STS de 21 de diciembre de 2016, recurso n.º 2334/2014 (NCJ062042)]. En consecuencia, la doctrina anterior puede aplicarse tanto a la cuota por Impuesto sobre Sociedades como a las de IVA y a las sanciones por falta de ingreso, aunque son posteriores al momento de la donación., lo que nos llevaría a la estimación parcial del recurso de casación, pues el propio Abogado del Estado admite con carácter subsidiario, que ya que el IVA se devenga operación por operación, el responsable no puede conocer las cuotas de IVA que van a devengarse con posterioridad, por lo que la sentencia habría infringido el art. 42.2.a) LGT en cuanto niega la extensión de la responsabilidad al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y a la sanción correspondiente ya que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la obtención de renta a lo largo del periodo considerado, aunque el devengo tiene lugar al final del ejercicio. La cuestión formulada en el auto de admisión debe ser resuelta caso por caso, por lo que la doctrina de la sentencia hay que referirla a supuestos en los que, como en el presente, se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias. Partiendo en el caso enjuiciado, en interpretación del artículo 42.2.a) LGT, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación [Vid., ATS de 28 de mayo de 2020, recurso n.º 7004/2019 (NFJ078051) y SAN de 22 de mayo de 2019, recurso n.º 700/2017 (NFJ074560) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75 y ss.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 27.

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

PONENTE:

Don José Díaz Delgado.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 343/2021

Fecha de sentencia: 11/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7004/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/03/2001

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7004/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres./Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 7004/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, y la procuradora doña María José Andreu Mulet, en representación de doña Paula, presentaron sendos escritos preparando, respectivamente, recursos de casación contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso número 700/2017 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM001, formulada en asunto relativo a derivación de responsabilidad solidaria.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado los dos recursos de casación en auto de 2 de octubre de 2019, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, las cuales se han personado dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. 2. Al tiempo de comparecer, tanto el Abogado del Estado, en la representación que legalmente le es conferida, como la procuradora doña María José Andreu Mulet, en representación de doña Paula, se han mostrado contrarios a la admisión a trámite de los recursos de casación preparados (artículo 89.6 LJCA).

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

Es objeto del presente recurso la sentencia dictada el 22 de mayo de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso número 700/2017 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM001, formulada en asunto relativo a derivación de responsabilidad solidaria.

Se sostiene en el Auto de Admisión de 28 de mayo de 2020 en su fundamento jurídico segundo lo siguiente:

" 1. La sentencia impugnada y el expediente administrativo ofrecen, en síntesis, los siguientes antecedentes fácticos necesarios para decidir sobre la admisión del presente recurso de casación:

a) Las deudas que se derivan a doña Paula tienen su origen en las actuaciones de comprobación e investigación iniciadas el 11 de abril de 2010 por la Administración tributaria respecto de la entidad Transport Island XXI, S.L., en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2006 y 2007, actuaciones que concluyeron mediante la firma el 10 de junio siguiente de sendas actas de conformidad. Ese mismo día, el representante de la sociedad prestó también su conformidad a las propuestas de resolución del procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de las actuaciones inspectoras. La sociedad no impugnó ni las liquidaciones resultantes de las actas incoadas ni las sanciones impuestas, como tampoco procedió a su ingreso en periodo voluntario, por lo que el órgano de recaudación dictó y notificó las correspondientes providencias de apremio, sin que pudieran localizarse bienes o derechos suficientes para la extinción de las deudas y sanciones exigidas, de ahí que fuera declarada fallida.

b) El 28 de julio de 2011, se notificó a don Evelio, dada su condición de administrador de Transport Island XXI, S.L., acuerdo en virtud del cual se le declaraba responsable subsidiario de las deudas y sanciones derivadas del procedimiento inspector seguido con la referida mercantil, deudas y sanciones que tampoco fueron ingresadas en periodo voluntario, de ahí que el órgano de recaudación dictara y notificara las correspondientes providencias de apremio.

c) El 17 de noviembre siguiente, la Administración tributaria dictó respecto a doña Paula acuerdo de inicio de procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria en relación con las deudas y sanciones tributarias que, a su cónyuge, don Evelio, le habían sido derivadas de Transport Island XXI, S.L. El hecho determinante de la exigencia de tal responsabilidad fue la donación formalizada en escritura pública el 20 de noviembre de 2007, en virtud de la cual todos los inmuebles de titularidad de don Evelio fueron donados a doña Paula. Concluido el trámite de audiencia a la interesada, el 30 de abril de 2012, la Administración tributaria declaró a la señora Paula responsable solidaria de don Evelio.

d) Frente al referido acuerdo, se interpuso reclamación económico-administrativa número NUM000, la cual fue desestimada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de las Islas Baleares, en resolución de 26 de septiembre de 2014.

e) No conforme, doña Paula interpuso recurso de alzada número NUM001, igualmente desestimado por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2017.

g) Formulado recurso contencioso-administrativo, fue estimado en parte en la sentencia contra la que se dirigen los dos recursos de casación preparados. La Sala de instancia constata que "la transmisión a la esposa de todo el patrimonio inmobiliario del marido, administrador de la empresa de transportes de la que ambos eran partícipes, se produce cuando ya había incurrido la sociedad en los primeros incumplimientos por el Impuesto de Sociedades y en el Impuesto del Valor Añadido del año 2006", evidencia de que "los problemas económicos en la empresa comenzaron ya en ese momento. Aunque la empresa adquiriera nuevos medios de transporte para desplegar la actividad empresarial, no es esto por sí solo indicio de la buena marcha de la actividad, cuando simultáneamente se desatiende el cumplimiento de las obligaciones tributarias". Reconoce que "[l]a donación de todo el patrimonio inmobiliario del marido a la esposa, que no podía desconocer los problemas de la empresa de la que era partícipe en la mitad de su capital, denota una clara intención de poner dichos bienes a resguardo de futuras acciones de los acreedores de la empresa, que se derivaran contra el administrador como responsable de la gestión empresarial. Aunque se trate de justificar la operación en una crisis matrimonial, siendo la donación una compensación por los sinsabores padecidos por la esposa durante el matrimonio, no es razonable que por tal razón se desprendiera el esposo de todo su patrimonio inmobiliario" (FD 3º).

Sin embargo, en interpretación del artículo 42.2.a) LGT y al amparo de la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2014 (casación 2866/2012; ES:TS:2014:2529), considera "necesario que los actos de entorpecimiento de la acción de recaudación de la Hacienda se hayan realizado, al menos, a partir del devengo del impuesto", puesto que "solo a partir de ese momento puede entenderse que el declarado responsable tenía conocimiento de la existencia y alcance de la deuda tributaria, cosa que también se produce en el caso de que la transmisión de bienes sea el acto generador de la deuda tributaria". Afirma que "en el caso de los impuestos de tracto sucesivo, como lo es el impuesto de sociedades, durante el periodo impositivo se producen hechos con trascendencia tributaria, que permiten hacer estimaciones sobre el alcance de la deuda tributaria que se devengará al final de dicho período, y que los obligados tributarios y sus cooperantes pueden maquinar disposiciones patrimoniales con el fin de hacer inviables las futuras acciones de cobro". Sin embargo, argumenta que "a estos supuestos no alcanza el artículo 42.2 a) LGT, que de manera clara [...] impone que la deuda tributaria que es objeto de derivación ya hubiera nacido cuando se realizan los actos por los que se exigieresponsabilidad a persona distinta del obligado principal", por lo que "excluye del alcance de la responsabilidad el IS 2007 y las correspondientes sanciones, y el IVA devengado después de la donación" (FD 4º).

En cuanto a la posibilidad de "efectuar alegaciones durante el procedimiento de liquidación y sanción (el deudor principal se conformó)", entiende el Tribunal a quo que el argumento de la demandante "se basa en una interpretación errónea de lo dispuesto en el artículo 174.4 LGT según la cual no es posible discutir las liquidaciones ni actos sancionadores en el procedimiento de derivación". Añade que "abierta la posibilidad a quien se encuentra incurso en un procedimiento de derivación de discutir la liquidación de la deuda tributaria y las sanciones (STC 85/2006, de 27 de marzo) [...] bien pudo expresar los reparos que tenía frente a la deuda tributaria y sanciones en dicho momento, o exponerlos en el [...] recurso contencioso-administrativo" (FD 5º). Finalmente, en cuanto a si la derivación de responsabilidad ha de alcanzar o no a los recargos, afirma la Sala de instancia que "[e]l artículo 42.2 LGT no deja mucho espacio a disquisiciones sobre este punto cuando expresamente incluye "el recargo y el interés de demora del período ejecutivo" dentro del alcance de la responsabilidad solidaria" (FD 6º)

h) Por auto de aclaración de 18 de julio de 2019, la Sala de instancia, a petición de doña Paula, procede a analizar la cuestión omitida en la sentencia de 22 de mayo anterior, referente a "si existiendo indicios suficientes de responsables solidarios frente a los que la Administración tributaria puede dirigir la acción de derivación, por aplicación del artículo 41.5, párrafo 2º, LGT, no puede ejercerse la acción recaudatoria frente a los responsables subsidiarios en tanto que no se haya tramitado el procedimiento frente al posible responsable solidario y, declarada su responsabilidad, resulte fallida la acción; o, caso contrario, se expliquen las razones por las que no se inicia el procedimiento de derivación frente a ellos o se desiste del ya iniciado" (RJ 1º). Descarta que tal cuestión pueda prosperar, "porque no basta con indicar que en los expedientes sancionadores se alude a que las facturas emitidas por el Sr. Barraki no corresponden a prestaciones de servicios realizados, y señalar a éste como cooperador de la infracción tributaria, sin paralelamente cuestionar que no se haya declarado como tal al administrador único de la empresa que tenía que estar al corriente de la emisión de facturas por servicios no prestados". Entiende que "[l]a relación entre Barraki y Transport Island se califica por el representante de esta como relación de servicios, pero tiene tintes de ser una relación laboral, en tanto que los servicios se prestaban al amparo de la autorización de transporte de Transport Island y en exclusiva para ella. Resulta contradictorio que por la demandante se pretenda cargar la responsabilidad solidaria sobre Barraki por emitir facturas que no se correspondían con servicios prestados, sin cuestionar si al administrador único debió exigírsele responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.1 a) LGT, lo que desharía como un castillo de naipes toda su argumentación". Reconoce que no existe "una explicación en la

resolución de declaración de responsabilidad subsidiaria en relación a estas cuestiones" e infiere que todo "es fruto de un acuerdo entre la Administración tributaria y el administrador único de la sociedad, para derivarle solo la responsabilidad subsidiaria y obtener una conformidad en la liquidación de la deuda tributaria, algo que de lo contrario hubiera comportado cierta complejidad ante las confusas relaciones mantenidas entre Transport Island y Barraki" (RJ 3º).

2.1. Para la Administración General del Estado, la Sala de instancia se equivoca, pues el artículo 42.2.a) LGT no acota el momento en que tiene que producirse la transmisión u ocultación de los bienes para que tales hechos sean determinantes de la responsabilidad. No comparte que "el art. 42.2.a) LGT impida de manera clara la extensión de la responsabilidad a otras deudas", especialmente "cuando se trata de deudas de seguro acaecimiento y puede acreditarse que el responsable tenía conocimiento o podía tener conocimiento de su futuro devengo". Por eso defiende que "en estos casos en los que concurre el consilium fraudis, circunstancia que no se discute [...], la responsabilidad se extiende a las deudas posteriores lo que incluye tanto las deudas derivadas del Impuesto sobre Sociedades como del IVA y las sanciones a ellos anudadas". Pretende, en definitiva, aplicar "en esta sede [...] la doctrina de la Sala 1ª del Tribunal Supremo sobre la extensión de la responsabilidad del partícipe en un acto realizado en fraude de acreedores, responsabilidad que se extiende no sólo a las deudas ya nacidas sino a aquellas otras que van a surgir con toda seguridad".

2.2. Los motivos esgrimidos por doña Paula en su escrito de preparación pueden resumirse así:

(a) existiendo indicios suficientes de responsables solidarios frente a los que la Administración tributaria pudo dirigir la acción de derivación, antes de ejercer la acción recaudatoria frente al responsable subsidiario, debió tramitar el procedimiento frente a aquéllos y, en caso contrario, debió explicar las razones por las que no inició el procedimiento de derivación frente a los mismos o por las que desistió del ya iniciado;

(b) supresión de sus posibilidades de defensa, al haberle impedido participar en los procedimientos seguidos frente al deudor principal y al responsable subsidiario e impugnarlos;

(c) improcedencia del recargo de apremio exigido por derivación;

(d) la Administración tributaria debió probar su colaboración, intervención o, al menos, que conoció o debió conocer las infracciones cometidas por la mercantil al aceptar la donación; y

(e) alcance de las facultades de impugnación de los declarados responsables en relación con las liquidaciones tributarias o sanciones impuestas al deudor principal".

El Auto de admisión en su fundamento jurídico tercero sostiene lo siguiente:

"1. El artículo que la Administración General del Estado identifica como infringido por la sentencia impugnada, esto es, el 42.2.a) LGT, es del siguiente tenor: "1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción". 2. Se plantea, así, como cuestión que debe ser esclarecida por la Sección de Enjuiciamiento la siguiente: Determinar, en interpretación del artículo 42.2.a) LGT, si la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación".

Segundo. *Auto de admisión del recurso de casación.*

La sección primera, por auto de fecha 28 de mayo de 2020, acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7004/2019 preparado por el abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 700/2017.

2º) En el recurso preparado por la Administración General del Estado, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en: Determinar, en interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, si la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación.

3º) La norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación es el artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4º) Inadmitir el recurso de casación RCA/7004/2019 preparado por la procuradora doña María José Andreu Mulet, en representación de doña Paula, contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 700/2017, con imposición

de las costas procesales causadas, fijando en 2.000 euros la cantidad total máxima que podrá reclamar la Administración General del Estado por todos los conceptos.

Tercero. *Interposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado por escrito de fecha 23 de junio de 2020, formalizó la interposición del recurso de casación en el que terminó suplicando que se fije doctrina en los términos siguientes: "La derivación de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación y se trata de deudas de próxima y segura existencia, y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29-6-2017 y los actos administrativos de los que trae causa".

Doña María José Andreu Mulet, procuradora de los Tribunales y de doña Paula presentó escrito de oposición al recurso de casación, de fecha 13 de agosto de 2020 en el que terminó suplicando que se dicte en su día sentencia en la que declare no haber lugar a dicho recurso, rechazando la doctrina que en él se propone y manteniendo el fallo de la Sentencia recurrida, en la parte que anula la resolución del TEAC de 29/06/2017 y los actos administrativos de los que trae causa, y que excluye de la responsabilidad de la demandante el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, el IVA devengado después de la donación, y las sanciones correspondientes. Y, subsidiariamente, que mantenga los efectos de ese fallo en la parte indicada.

Cuarto. *Señalamiento para votación y fallo.*

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 9 de marzo de 2021, fecha en la que, telemáticamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.*

La cuestión que se plantea es si la responsabilidad puede extenderse a las cantidades debidas por Impuesto sobre Sociedades 2007, a las cuotas de IVA y a las sanciones, que no se habían devengado cuando tuvo lugar la donación.

Sobre dicha cuestión la resolución del TEAC declara que, "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 de un plan urdido por los cónyuges tendente al fin señalado, entiende este Tribunal Central no solo que es factible, sino 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 este caso siempre será necesario probar la existencia de un acuerdo previo o plan de actuación que pretenda esa finalidad de impedir la traba del patrimonio del deudor".

Y la Sala de instancia describe y asume los hechos que generan la responsabilidad en el Fundamento Tercero, admitiendo la participación de la donataria con el siguiente alcance:

"TERCERO.- La transmisión a la esposa de todo el patrimonio inmobiliario del marido, administrador de la empresa de transportes de la que ambos eran partícipes, se produce cuando ya había incurrido la sociedad en los primeros incumplimientos por el Impuesto de Sociedades y en el Impuesto del Valor Añadido del año 2006. Esto es una evidencia de que los problemas económicos en la empresa comenzaron ya en ese momento. Aunque la empresa adquiriera nuevos medios de transporte para desplegar la actividad empresarial, no es esto por sí solo indicio de la buena marcha de la actividad, cuando simultáneamente se desatiende el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La donación de todo el patrimonio inmobiliario del marido a la esposa, que no podía desconocer los problemas de la empresa de la que era partícipe en la mitad de su capital, denota una clara intención de poner dichos bienes a resguardo de futuras acciones de los acreedores de la empresa, que se derivaran contra el administrador como responsable de la gestión empresarial. Aunque se trate de justificar la operación en una crisis matrimonial, siendo la donación una compensación por los sinsabores padecidos por la esposa durante el matrimonio, no es razonable que por tal razón se desprendiera el esposo de todo su patrimonio inmobiliario."

Por ello, la Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso, concluyendo que la responsabilidad no puede extenderse a las deudas no devengadas, por las razones contenidas en el Fundamento Cuarto que reproducimos en cuanto aquí interesa:

"La resolución impugnada extiende la declaración de responsabilidad a deudas tributarias (IS 2007 y IVA devengado a partir del 20 de noviembre del 2007) que no se habían devengado en el momento de la donación. Para ello cita una SAN de 23 de enero del 2017 (recurso nº 474/2016) de esta sección que se refiere a transmisiones que son coetáneas con el devengo de la deuda tributaria que se deriva posteriormente. En primer lugar, debe recordarse que la responsabilidad tributaria es de configuración legal. Así lo recuerda el artículo 41.1 LGT, según el cual "la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades". Dado que los supuestos de responsabilidad tienen una naturaleza sancionadora o asimilada, deben ser objeto de una interpretación restrictiva.

La base jurídica para declarar la responsabilidad se refiere a bienes de quien ya ha contraído una obligación tributaria. Al referirse en este caso a la deuda tributaria del sujeto pasivo de los Impuestos de Sociedades e Impuesto del Valor Añadido, será necesario que los actos de entorpecimiento de la acción de recaudación de la Hacienda se hayan realizado, al menos, a partir del devengo del impuesto, que se regula en el artículo 27 Real decreto legislativo 4/2004, de 25 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto de Sociedades y artículos 75 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Solo a partir de ese momento puede entenderse que el declarado responsable tenía conocimiento de la existencia y alcance de la deuda tributaria, cosa que también se produce en el caso de que la transmisión de bienes sea el acto generador de la deuda tributaria. Ciertamente, en el caso de los impuestos de tracto sucesivo, como lo es el impuesto de sociedades, durante el periodo impositivo se producen hechos con trascendencia tributaria, que permiten hacer estimaciones sobre el alcance de la deuda tributaria que se devengará al final de dicho período, y que los obligados tributarios y sus cooperantes pueden maquinar disposiciones patrimoniales con el fin de hacer inviables las futuras acciones de cobro.

Pero a estos supuestos no alcanza el artículo 42.2 a) LGT, que 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. En consecuencia, la demanda debe ser estimada en parte, a efectos de que se excluya del alcance de la responsabilidad el IS 2007 y las correspondientes sanciones, y el IVA devengado después de la donación."

Segundo. Resolución de la cuestión suscitada.

La Sala comparte la interpretación que por el Abogado del Estado se hace del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que reza:

"También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del periodo ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. (...)."

Como sostiene el Abogado del Estado, la cuestión objeto de debate es si la responsabilidad del art. 42.2.a) LGT que recae sobre el donatario (o con alcance más general sobre el adquirente de los bienes que son objeto de transmisión) puede alcanzar al importe de los créditos tributarios devengados con posterioridad a la donación o transmisión, cuando, en palabras del TEAC, existe un "acuerdo previo o plan de actuación" que persigue impedir la traba del patrimonio del deudor.

Pues bien, el art. 42.2.a) LGT no contiene una regla que limite la responsabilidad a las deudas devengadas al momento en que se produce el hecho o negocio determinante de su nacimiento, esto es, al momento de la transmisión u ocultación de los bienes, ni puede desprenderse tal regla de un examen literal o gramatical del precepto.

Como sostiene la recurrente, cuando la participación del donatario o adquirente de los bienes que podrían ser embargados por la Administración no se limita a aceptar la posibilidad de un perjuicio para la Administración tributaria (sciencia fraudis) sino que se extiende a la conciencia de participar en un plan urdido para impedir la traba de los bienes (consilium fraudis), parece que la extensión de su responsabilidad debería recaer también sobre aquellas deudas tributarias y sanciones que, si bien no se han devengado, pueden entenderse comprendidas o abarcadas por la conciencia o dolo tendente a evitar la traba o, al menos, en lo que afecta a aquellas deudas y sanciones anudadas a las mismas que pueden calificarse como de seguro acaecimiento.

En el caso analizado no estamos ante una cuestión de hecho o que afecta a la valoración de los hechos sino que se parte de la valoración de la sentencia de instancia.

La recurrente alega además la doctrina de la Sala 1ª del Tribunal Supremo sobre la extensión de la responsabilidad del partícipe en un acto realizado en fraude de acreedores, responsabilidad que se extiende no sólo a las deudas ya nacidas sino a aquellas otras que van a surgir con toda seguridad. Así, la sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2006, rec. cas. 2117/1999 , y la sentencia de la Sala 1ª del TS de 21-12-2016, rec. cas. 2334/2014 , supuestos en el que la doctrina de la Sala 1ª del TS elude la aplicación automática de la regla de "preexistencia del crédito" y que puede aplicarse también a los supuestos del art. 42.2.a) LGT cuando las cantidades por las que se responde, si bien se devengan con posterioridad, pueden calificarse como de próxima y segura existencia posterior.

En consecuencia, la doctrina anterior puede aplicarse tanto a la cuota por Impuesto sobre Sociedades como a las de IVA y a las sanciones por falta de ingreso, aunque son posteriores al momento de la donación., lo que nos llevaría a la estimación parcial del recurso de casación, pues el propio Abogado del Estado admite con carácter subsidiario, que ya que el IVA se devenga operación por operación , el responsable no puede conocer las cuotas de IVA que van a devengarse con posterioridad, por lo que la sentencia habría infringido el art. 42.2.a) LGT en cuanto niega la extensión de la responsabilidad al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y a la sanción correspondiente ya que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la obtención de renta a lo largo del periodo considerado, aunque el devengo tiene lugar al final del ejercicio.

Tercero. Fijación de doctrina.

La respuesta a la pregunta formulada por la Sección Primera requiere ser resuelta caso por caso, por lo que la doctrina de la sentencia hay que referirla a supuestos en los que, como en el presente, se acredite la existencia de un acuerdo previo a la producción del devengo de determinados impuestos con la finalidad de evitar la ejecución de las deudas tributarias.

Partiendo en el caso enjuiciado de la declaración fáctica que se desprende de la sentencia y del expediente, procede dar respuesta a la cuestión planteada en los siguientes términos:

"En interpretación del artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la derivación de responsabilidad puede alcanzar a las deudas que se devenguen con posterioridad a la ocultación o transmisión de los bienes o derechos del obligado al pago, cuando resulta acreditado por la Administración tributaria que se ha actuado de forma intencionada con la finalidad de impedir su actuación".

Cuarto. Resolución del recurso.

Procede dar lugar al recurso de casación parcialmente y anular la sentencia recurrida, dictando otra en su lugar que desestime el recurso contencioso- administrativo en cuanto la sentencia niega la extensión de la responsabilidad al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y a la sanción correspondiente ya que el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades está constituido por la obtención de renta a lo largo del periodo considerado, aunque el devengo tiene lugar al final del ejercicio.

Quinto. Costas.

En materia de costas, cada parte soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el art. 93.4 LJCA, al no apreciarse temeridad ni mala fe, sin que, por otra parte, procede hacer pronunciamiento alguno distinto a lo decidido sobre las mismas en la sentencia de instancia, en aplicación del art. 139.1 y 3 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1.- Ha lugar a estimar parcialmente el recurso de casación núm. 7004/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, contra la sentencia dictada el 22 de mayo de 2019 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso número 700/2017 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM001, formulada en asunto relativo a derivación de responsabilidad solidaria.

2.- Fijar como doctrina legal la establecida en el fundamento jurídico tercero de esta resolución.

3.- Desestimar el recurso número 700/2017 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de junio de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa número NUM001, y anular la sentencia recurrida, dictando otra sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo en cuanto la sentencia niega la extensión de la responsabilidad al Impuesto sobre Sociedades de 2007 y a la sanción correspondiente, y estimándolo parcialmente en cuanto al IVA y su sanción.

4.- Estar en cuanto a las costas a lo dispuesto en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. Don Ángel Aguillo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda Don José Antonio Montero Fernández.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.